



UNIVERSIDADE DO PORTO
FACULDADE DE DIREITO

Joana Margarida Figueiredo Rodrigues

A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE OS ESTADOS MEMBROS DA UNIÃO
EUROPEIA

Mestrado em Direito – Ciências Jurídico-Económicas

Trabalho realizado sob a orientação de

Prof. Dr. José Cruz

Julho de 2014

Agradecimentos

Desejo expressar os meus mais sinceros agradecimentos a todos aqueles que contribuíram para a concretização deste documento.

A todos os meus amigos e colegas, pelo companheirismo, amizade e partilha de saberes, deixo o reconhecimento merecido.

Destaco os votos de confiança, os conselhos e a paciência do Prof. Doutor José Neves Cruz, pelas palavras de incentivo, apoio e preocupação que demonstrou, imprescindíveis à realização do presente trabalho.

De modo particular, aos meus pais pela grandeza de espírito a que me foram habituando, pelo hábil, excelso e intenso amor com que sempre me presentearam, e sem o qual, estou certa, nada disto seria possível; à minha querida irmã Ana Rita, pela lealdade da nossa amizade, ser sublime que tanto estimo; ao Gonçalo pela ajuda, estímulo, inteira disponibilidade e atenção que sempre dedicou ao trabalho desenvolvido mas, sobretudo, pelo ser encantador que é; e, por fim, ao Boss, companheiro e amigo de todas as horas, ser soberbo, a todos deixo o meu enorme apreço, estima e valia.

Resumo

No atual contexto económico internacional, as fronteiras físicas dos Estados são redimensionadas, fenómeno potenciado pela globalização económica, traduzindo-se esta na liberalização crescente do comércio mundial, no investimento direto estrangeiro, na circulação de capitais e movimentação de pessoas, bem como no desenvolvimento do comércio eletrónico. No âmbito da União Europeia, tal verifica-se ao nível das relações entre os Estados-Membros ou nas relações entre estes últimos e países terceiros.

Com efeito, a luta contra a evasão e a fraude fiscais, a sobrevivência dos sistemas fiscais nacionais e o correto estabelecimento dos impostos devidos assumem grandes repercussões em sede de fiscalidade, apresentando um conjunto de novas questões, para as quais urge encontrar respostas e soluções adequadas quer na perspetiva dos Estados, quer na dos agentes económicos.

Um das medidas adotadas recentemente para corrigir as situações supracitadas foi, no âmbito da cooperação administrativa promovida entre os Estados-Membros, a formalização do intercâmbio de informação tributária. No seio da União Europeia são, na verdade, muitos os instrumentos adotados com o intuito de estabelecer formas de cooperação interestadual em matéria de fiscalidade, sendo certo que, enquanto instrumento por excelência de cooperação e assistência mútua, atribui-se particular relevo à troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia.

Palavras-chave: Troca de informações fiscais, jurisdições de sigilo, fraude e evasão fiscal.

Abstract

In the current international economic environment, the physical boundaries of states are resized, boosted by economic globalization phenomenon, being translated in the increasing liberalization of world trade, in foreign direct investment, in the movement of capital and movement of people as well as in the development of electronic commerce. Within the European Union, it can occur at the level of relations between the Member States or the relations between them and third countries.

Indeed, the fight against tax avoidance and evasion, survival of national tax systems and the correct assessment of taxes owed assume major impact on the taxation office, presenting a

new set of questions for which answers must be found and appropriate solutions either in perspective of the State, whether the economic agents.

A recent measure taken to correct the above situations was under the administrative cooperation promoted between Member States, the formalization of the exchange of tax information. Within the European Union there are actually many instruments adopted in order to establish forms of interstate cooperation on taxation as an instrument par excellence of cooperation and mutual assistance, it is attributed particular importance to the exchange of tax information between Member States of the European Union.

Keywords: Exchange of tax information, secrecy jurisdictions, fraud and tax evasion.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	i
RESUMO	ii
ABSTRACT.....	ii
ÍNDICE.....	iv
ABREVIATURAS.....	v
1. INTRODUÇÃO.....	1
2. PRÁTICAS QUE ENVOLVEM OS PARAÍÇOS FISCAIS E JURISDIÇÕES DE SIGILO	2
3. RESOLUÇÃO DO PROBLEMA: A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS	3
3.1. INICIATIVAS INTERNACIONAIS	6
3.1.1. A CONVENÇÃO MODELO DA OCDE.....	7
3.1.2. A TROCA DE INFORMAÇÕES A PEDIDO – A CIMEIRA DO G20 DE 2009 E O FÓRUM GLOBAL	13
3.1.3. A TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÕES	16
3.1.4. A CONVENÇÃO MULTILATERAL SOBRE A ASSISTÊNCIA MÚTUA EM MATÉRIA FISCAL DA OCDE	19
3.2. A ATUAÇÃO DA UNIÃO EUROPEIA NA PROMOÇÃO DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS	22
3.2.1. DIRETIVAS E REGULAMENTOS DA UNIÃO EUROPEIA	28
3.2.2. OS PRINCÍPIOS SUBJACENTES À TROCA DE INFORMAÇÕES.....	42
3.2.3. LIMITES À TROCA DE INFORMAÇÕES	51
3.3. A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS EM PORTUGAL	56
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	60
ANEXO I.....	63
ANEXO II.....	65
ANEXO III	66

ABREVIATURAS

CEE – Comunidade Económica Europeia.

DAA – Documento Administrativo de Acompanhamento.

ECOFIN – Conselho para as Questões Económicas e Financeiras (*Economic and Financial Affairs Council*).

EOI – Troca de Informações (*Exchange of Information*).

EU – União Europeia (*European Union*).

FATF – *Financial Task Force*.

FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act*.

FEADER – Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural.

FEAG – Fundo Europeu Agrícola de Garantia.

FEEF – Fundo Europeu de Estabilidade Financeira.

G7 – Grupo dos 7: grupo internacional que reúne os 7 países mais industrializados e desenvolvidos economicamente no mundo.

G8 – Grupo dos 8: grupo internacional que reúne os 8 países mais industrializados e desenvolvidos economicamente no mundo.

G20 – Grupo formado pelos ministros das finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a UE.

IEC – Imposto Especial sobre o Consumo.

INESC – Instituto de Estudos Socioeconómicos.

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado.

LGT – Lei Geral Tributária.

MEEF – Mecanismo Europeu de Estabilidade Financeira.

NIF – Número de Identificação Fiscal.

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

ONU – Organização das Nações Unidas.

TI – Tecnologias de Informação.

TIEAS – *Tax Information Exchange Agreement*.

UE – União Europeia.

1.Introdução

A presente tese de dissertação versa sobre uma questão da maior acuidade no atual contexto económico mundial: a troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia, uma realidade que tem vindo a ganhar novos contornos e à qual urge conferir o respetivo tratamento condigno, sob pena de resvalarmos num absoluto niilismo no que ao processo jurídico tributário concerne, *maxime* no que respeita ao combate a fenómenos de fraude e evasão fiscal. Com efeito, a globalização económica, traduzindo-se numa constante liberalização do comércio mundial, numa crescente circulação de pessoas e capitais, no recurso ao investimento direto estrangeiro, implica por parte do sujeito passivo e/ou ainda de países, que se esforçam na captação de investimento, à adoção de práticas que se consubstanciam no aproveitamento de vantagens fiscais, o que supõe uma concorrência fiscal agressiva, o que implicará, no limite, uma erosão da base tributável.

Assim, no seio da União Europeia, torna-se premente suprimir as assimetrias fiscais conducentes à verificação de graves distorções ao nível da concorrência e na localização dos investimentos no mercado interior. Exige-se, por isso, maior eficácia de atuação por parte das respetivas Administrações Tributárias, sendo certo que tal não poderá ser indissociável de um processo de maior integração, cooperação e assistência mútua, suscetível de concretizar um salutar intercâmbio de informações fiscais inter-Estados. A troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia surge-nos, *brevitatis causae*, enquanto modalidade de assistência administrativa mútua em matéria fiscal, vindo combater os supra mencionados fenómenos de evasão e fraude fiscais. Ora, numa primeira aproximação à realidade substantiva, objeto do presente excuro, tecem-se, breves considerações, com vista a contextualizar a temática em causa, considerando-a inserida numa matéria mais ampla: a assistência administrativa mútua. No primeiro capítulo, analisamos a evasão fiscal com recurso a jurisdições de sigilo. Identificamos o problema, enquadrando-o, explicando as proporções que assume.

Detetado o problema, e seus contornos, cumpre, no capítulo subsequente, procurar resolvê-lo. Assim, mencionamos uma série de instrumentos jurídicos que viabilizam a concretização de uma verdadeira cooperação inter-Estados Membros. Apresentamos a solução, analisamos a sua atuação, procedendo à sua delimitação e classificação, descrevendo-se os respetivos conceitos, princípios orientadores e limites. Por último expomos as conclusões.

2. Práticas que envolvem os paraísos fiscais e jurisdições de sigilo

Nas estratégias de planeamento fiscal internacional pretende-se minimizar ou diferir legalmente os impostos globais sobre as operações realizadas. As técnicas nele utilizadas são, no essencial, as de recurso, sob variadas formas, a paraísos fiscais ou regimes de baixa tributação, a técnicas de subcapitalização, e ao *treaty shopping* ou uso abusivo de convenções de dupla tributação (Oliveira, 2012).

No primeiro caso cabem procedimentos variados, sem se pretender que abrangem a criação de empresas *holding*, com carácter intermediário, quer para obter lucros no país anfitrião, sem pagar imposto ou pagando um valor muito reduzido, lucros esses que se mantêm por largo período de tempo, sendo, a final, repatriados sem custos ou com custos reduzidos, ou até mesmo convertendo a distribuição de lucros em pagamento de empréstimos previamente contraídos com essa finalidade, que com o objetivo de concederem autorização para a utilização de licenças e patentes. Segundo Oliveira (2012), atitude semelhante é a que se materializa na criação de empresas *offshore*, tanto financeiras na área da concessão de crédito comercial para a canalização de empréstimos para filiais estrangeiras – sendo os juros encaminhados para a empresa financiadora no offshore, assim se operando a transferência dos lucros da filial estrangeira para a empresa *offshore*, a qual, instalada num paraíso fiscal ou regime fiscal privilegiado, paga pouco ou nenhum imposto –, como comerciais, vocacionadas para explorar diferenciais de preço como técnica de poupar impostos – interpondo empresas vendedoras em paraísos fiscais, através das quais os produtos circulam documentalmente, conjugando essa atuação com uma cuidada manipulação dos preços de venda, mesmo que sem circulação física dos bens –, possibilitando que o diferencial, elevado (lucro final da comercialização), fique acumulado no paraíso fiscal, beneficiando pois de nula ou reduzida tributação.

Também a atomização da atividade económica que passou a poder ser realizada no interior das empresas multinacionais, de molde a distribuir as diversas funções ou decisões para onde fiscalmente seja mais atrativo, conformou atuações que vão desde a localização do processo de produção num paraíso fiscal com venda à sociedade mãe, sem exigência de obrigações fiscais, com isenção temporária de impostos, e com outras facilidades como seja a de obtenção de empréstimos a juros bonificados, até à localização da sede da administração ou do centro de coordenação do grupo empresas num país que ofereça benefícios fiscais nesse âmbito. O centro é sediado num país diferente quer do da empresa mãe quer do exercício da

atividade ou realização de negócios e presta serviços às empresas do grupo, sendo a receita deles derivada sujeita a tributação mínima no país de localização do centro (Oliveira, 2012).

Em termos de fiscalidade individual, recorre-se à criação num *offshore* de empresas de recrutamento e colocação de empregados, contratando trabalhadores emigrados e móveis, que se deslocam dentro das empresas do grupo, com o objetivo de minimizar os respetivos impostos pessoais e, eventualmente, proporcionar outros benefícios (pensões isentas de tributação, normas mais flexíveis ao nível da segurança social ou inexistência de controlo de transferências de rendimento).

Finalmente pode ainda referenciar-se a criação de *offshore trusts*, em zonas de nula ou baixa tributação, sempre que o espaço fiscal do doador apresente um nível alto de imposto, fazendo com que tanto o investimento como o resultado do fundo do *trust* possam ser acumulados em condições preferenciais, e a criação de companhias de seguros cativas (*captive insurance companies*), que mais não são do que filiais de companhias de seguros detidas a 100%, localizadas num paraíso fiscal, e onde não existem impostos sobre os prémios de seguro ou, se os houver, são de valor mínimo.

Quanto a técnicas de subcapitalização, incluem-se nelas as práticas em que uma empresa, para financiar o seu desenvolvimento, e entre a opção de aumento de capital ou de recurso a um empréstimo, opta pelo que maiores vantagens fiscais lhe conceda, já que um e outro dos modos de financiamento não são neutros do ponto de vista fiscal, sobretudo no contexto internacional. Os dividendos não são dedutíveis ao rendimento na empresa distribuidora, enquanto os juros podem deduzir-se para apuramento de resultados. Em consequência, as empresas serão tentadas a converter em empréstimos verdadeiras entradas de capital, falando-se em “capitalização oculta” ou “subcapitalização”.

Ainda segundo Oliveira (2012), o *treaty shopping* ou uso indevido de Convenções, consiste em utilizar as disposições de uma Convenção em proveito de indivíduos, sociedades ou demais pessoas jurídicas que não têm direito a retirar benefícios de tal Convenção. A técnica usada é a interposição de um intermediário situado num país que subscreveu a Convenção com o país onde se realiza o investimento.

3. Resolução do Problema: A Troca de Informações Fiscais

Para Oliveira (2012), como instrumento de excelência da cooperação e assistência mútua internacionais em sede fiscal, o intercâmbio internacional de informação tributária deve assegurar às Administrações fiscais nele envolvidas, e aos contribuintes que as mesmas

supervisionam, uma correta avaliação da carga tributária e um melhor cumprimento das obrigações fiscais havendo, para tal, que fazer abranger na informação trocada tudo o que seja relevante para assegurar a determinação da incidência, liquidação e cobrança de impostos.

Importa, na verdade, averiguar, o porquê da troca de informações fiscais constituir uma solução ao problema supra mencionado e, para tal, urge delimitar a atuação da “troca de informações fiscais”.

Os procedimentos de troca de informações fiscais têm por objeto, como a sua própria designação indica, informações, as quais tanto podem ser referentes a “situações de facto como a relações jurídicas ou questões de direito” (Arespacochaga, 1996, p.390) respeitantes a uma pessoa ou a um conjunto de pessoas.

As informações que são solicitadas e transmitidas devem, primeiramente, ser úteis para a autoridade competente do Estado que as recebe, utilidade que é aferida através da necessidade ou relevância de tais informações para a liquidação dos impostos compreendidos nos diversos instrumentos jurídicos europeus disciplinadores da troca de informações fiscais. Esta é, pois, a primeira delimitação do âmbito objetivo dos procedimentos de troca de informações fiscais: a utilidade das informações, na dupla perspetiva da sua necessidade ou relevância. As informações solicitadas e transmitidas no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais devem, por outro lado, ser referentes aos impostos abrangidos pelo campo de aplicação dos respetivos instrumentos jurídicos. Esta é a segunda delimitação que importa fazer para delinear corretamente o âmbito objetivo dos procedimentos de troca de informações fiscais: os impostos que deles podem ser objeto (Pereira, 2011, p.31-32).

A delimitação do âmbito subjetivo dos procedimentos de troca de informações fiscais implica a determinação quer dos respetivos sujeitos ativos – quem pode pedir as informações e a quem estas podem ser prestadas –, quer dos respetivos sujeitos passivos – quem pode ser visado por um procedimento desta natureza. Por exemplo, no caso da União Europeia, os sujeitos ativos dos procedimentos de troca de informações fiscais são os respetivos Estados-Membros¹; portanto, a troca de informações apenas é realizada entre as autoridades competentes dos Estados-Membros². Consequentemente, estes procedimentos não podem ser

¹ Cfr. artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, artigo 1.º, n.º 1, 1.º e 2.º parágrafos, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, artigo 1.º, n.º 1, 1.º e 2.º parágrafos, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e artigo 1.º, n.º 1, 1.º e 2.º parágrafos, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

² Sobre o que deve entender-se por autoridade competente, ver artigo 1.º, n.º 5, da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, artigo 2.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º

utilizados para requerer e obter informações diretamente de pessoas e entidades particulares. Relativamente aos sujeitos passivos, os procedimentos de troca de informações fiscais podem incidir sobre qualquer pessoa – seja ou não nacional de um Estado-membro, seja ou não residente num Estado-membro, seja singular ou coletiva – que estabeleça relações jurídicas tributárias com elementos de conexão, subjetivos ou objetivos (Xavier, 1997, p.224), com mais do que um ordenamento jurídico fiscal, isto é, com mais do que um Estado-membro.³

A questão que sequencialmente surge passa por saber se a informação a ser prestada deve apenas respeitar aos contribuintes visados por um concreto procedimento de troca de informações ou deve ter um âmbito mais alargado, isto é, deve ser ainda referente a todos os terceiros que tenham relações com aqueles contribuintes.⁴

Existem, também, questões em torno do âmbito temporal das trocas de informações fiscais que requerem dilucidação, nomeadamente saber se podem visar factos anteriores à entrada em vigor dos mencionados instrumentos jurídicos europeus e, por outro lado, se podem ter por objeto obrigações fiscais extintas por caducidade (do direito de liquidação) ou prescrição. Está em causa descortinar se são lícitas as trocas de informações fiscais com carácter retroativo.

A troca de informações fiscais pode assumir diversas classificações, tradicionalmente seguidas no âmbito internacional e adotadas no âmbito europeu: troca de informações a pedido, troca de informações automática e troca de informações espontânea.

Para Mesquita (1993, p.337), as opções de cada Estado nesta matéria dependem, fundamentalmente, da maior ou menor intensidade das suas relações internacionais e das suas limitações internas.

1798/2003 do Conselho, artigo 3.º do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e artigos 2.º, 1), e 3º, nº 1, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

³ Para Moura (2007, p. 57): “O âmbito subjetivo do intercâmbio de informações abarca informações independentemente da pretensão a que faz jus o Estado, seja essa pretensão atinente a sujeitos passivos de obrigações fiscais formais ou materiais. Neste sentido, podem ser sujeitos, sobre quem versam as informações permutadas entre administrações fiscais estatais, todos aqueles relacionados com uma obrigação fiscal, inclusive aqueles que têm apenas tangência com obrigações acessórias ou “deveres instrumentais” relacionados com o tributo que originou a troca de informações”

⁴ Segundo Pereira (2011: p.35): “A resposta a esta pergunta não é unívoca, dependendo da relevância que, no caso concreto, tenham as informações referentes àqueles terceiros que se relacionam ou relacionaram com o contribuinte visado pelo procedimento. Se essas informações são meramente instrumentais no âmbito do procedimento de troca de informações, isto é, se servem para a autoridade competente do Estado-membro que as vai transmitir poder responder de forma correta e integral ao pedido que lhe foi apresentado – por exemplo, aquela autoridade solicita a uma entidade bancária informações sobre movimentos de capitais efetuados pelo contribuinte –, não se afigura necessário fornecer informações atinentes a esses terceiros, mas apenas as informações relativas ao contribuinte que junto daqueles foram obtidas. Se, pelo contrário, as informações relativas a terceiros são necessárias para apurar os exatos contornos de uma determinada operação efetuada pelo contribuinte – por exemplo, um contrato de fornecimento de bens entre duas empresas –, então tais informações devem também ser fornecidas, tendo em vista a total dilucidação das questões colocadas pela autoridade competente do Estado-membro que pediu as informações”

A troca de informações fiscais a pedido é utilizada quando a autoridade competente de um Estado-membro solicita à autoridade competente de outro Estado-membro informações atinentes a um caso concreto, habitualmente respeitante a um determinado contribuinte, pessoa singular ou coletiva, que está a ser objeto de fiscalização ou controle pela Administração fiscal do Estado-membro que requer as informações e relativamente ao qual esta já usou e esgotou as respetivas fontes nacionais. Na medida em que as informações requeridas são respeitantes a um caso concreto, são de recusar as chamadas *fishing expeditions*, isto é, as tentativas de acesso generalizado à informação na disposição de outro Estado. Sublinha Mesquita (1993, p.340) que o Estado que pretende aceder a determinada informação tem, como se referiu, que demonstrar o seu interesse nessa informação específica, o que garante a relevância e indispensabilidade da informação solicitada.

A troca automática de informações fiscais tem por característica nuclear ocorrer de forma regular e sem que exista qualquer pedido prévio de informações por parte da autoridade competente de um qualquer Estado-Membro. É, pois, uma troca sistemática de informações entre as autoridades competentes dos Estados-Membros sobre categorias quer de contribuintes, quer de impostos, não visando, deste modo, nenhum caso concreto e específico, mas sim uma generalidade de situações. Esta modalidade de troca de informações fiscais é previamente acordada entre os Estados que dela pretendem fazer uso, os quais definem o respetivo objeto – habitualmente visa pagamentos provenientes do Estado que fornece as informações e impostos retidos na fonte nesse mesmo Estado –, a frequência da troca de informações e o concreto procedimento a ser adotado para esse efeito.

A troca espontânea de informações fiscais ocorre quando a autoridade competente de um Estado-membro, no âmbito do normal exercício das suas atividades de fiscalização e controle, obtém informações sobre um caso concreto que supõe revestir-se de interesse para outro Estado-membro e, por essa razão e sem que exista qualquer solicitação prévia, transmite tais informações a esse outro Estado-membro (Pereira, 2011, p.40).

3.1 Iniciativas internacionais

Nas últimas décadas configuraram-se diversas iniciativas para travar as vias que possibilitam a evasão e elisão fiscal e a mobilidade internacional de capital obtido de forma ilícita através da redução dos níveis de sigilo, mas os grupos de interesse que beneficiam com os negócios têm conseguido opor uma resistência eficaz a esse intento.

3.1.1. A Convenção Modelo da OCDE

A Convenção Modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital vem na sequência de um antigo projeto datado de 1963, no qual se previa uma cláusula bastante restrita quanto ao intercâmbio de informações, porquanto o único alcance prático era o de permitir a correta aplicação da convenção entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros contratantes. A única modalidade implementada, na prática, quanto à troca de informações, era a troca de informações a pedido, dado que a utilização de outras só se tornava possível se expressamente prevista. Projeto este que, com um âmbito de aplicação muito reduzido, sofreu diversas alterações (Mesquita, 1998).

A Convenção Modelo inclui há já muito tempo no seu artigo 26º (inserido no capítulo VI, “disposições especiais”) uma disposição acerca de “Troca de Informações”⁵.

Ora, detenhamo-nos, desde logo, no número 1 do artigo 26º da presente Convenção, tal disposição basilar afirma, com efeito, que a informação deverá ser “presumivelmente relevante”, sendo certo porém que o conceito concretiza ou pretende concretizar a existência de uma troca de informações o mais ampla possível, o que significa que terá de tratar-se de informação juridicamente relevante para efeitos tributários do próprio requerente da mesma, ou das disposições nacionais respeitantes aos impostos de qualquer natureza.

Note-se o facto de que só quando o Estado tenha já gasto todos os seus recursos para obter a informação no seu território, é que poderá solicitar a informação que pretenda a outro Estado, na certeza, porém, que ambos os Estados, requerente e requerido, deverão diligenciar, de forma empenhada, no sentido de atenderem aos pedidos de informações recíprocos.⁶ Nisto se traduz o Princípio da Subsidiariedade⁷, requisito indispensável à existência de “informação previsivelmente relevante”. A relevância aqui tratada passa por tal informação estar incluída no âmbito de um procedimento administrativo de natureza fiscal essencial à boa aplicação de um procedimento tributário. Apoiando-se sempre neste conceito, as autoridades competentes de ambos os Estados deverão trocar as informações, repita-se “previsivelmente relevantes”, com o intuito de aplicar a sua lei interna, relativamente aos impostos que esta prevê, quanto a

⁵ Cfr. Anexo 1

⁶ Claro que, e como veremos aquando da análise ao número 3 do artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE, o Estado a quem a informação é solicitada poderá contudo eximir-se da divulgação de informações se designadamente a forma como foi solicitada não for reconhecida ou autorizada segundo a sua lei interna ou prática administrativa, o que não impede, por seu turno, a obrigação de prestar as informações pedidas.

⁷ Conceito explanado no capítulo “Os princípios subjacentes à troca de informações”.

residentes ou não residentes, com uma única ressalva, qual seja: desde que o seu regime, desde que a tributação que este integre, não seja contrário à Convenção.⁸

De seguida, apresenta-se-nos o correspondente número 2 que se encontra intimamente conexionado com o carácter confidencial, sigiloso que a troca de informações, no domínio fiscal, encerra. O procedimento de assistência mútua entre as administrações fiscais só é exequível se cada uma dessas administrações tiver a garantia de que a outra considerará como confidenciais as informações que tiver obtido em virtude da respetiva cooperação. As regras de confidencialidade aplicam-se tanto às informações fornecidas num pedido como às informações transmitidas em resposta a um pedido. Assim, este número estabelece que as informações transmitidas nos termos do disposto na Convenção serão mantidas secretas no Estado que as obtém, do mesmo modo que as informações obtidas de harmonia com a legislação interna desse Estado.⁹

Admite-se, contudo, que tal informação possa ser transmitida aos sujeitos passivos, contribuintes portanto, aos seus representantes, testemunhas e determinadas autoridades, é o caso dos tribunais e entidades administrativas, portanto existe aqui uma exceção à regra quando estejamos face àqueles ou a estas autoridades judiciais ou governamentais e desde que as mesmas prossigam fins fiscais, designadamente os que a lei prevê, ou seja, para efeitos de lançamento, liquidação ou cobrança dos impostos previstos na Convenção ou quando estejam em causa processos e recursos atinentes a tais impostos. Como há audiências públicas nos tribunais fiscais, as informações em causa poderão eventualmente vir a ser também divulgadas pelo tribunal, no âmbito de sentenças judiciais. Ora, os países membros da OCDE têm entendido, quanto a esta divulgação da informação, a qual neste âmbito é já de domínio público, que seria melhor prática se a mesma ocorresse após deferimento do Estado prestador da informação anuindo nesse mesmo sentido. Note-se a este respeito o protecionismo existente no concernente à confidencialidade das informações fiscais, esta é a regra quanto à troca de informações, só se admitindo a exceção nos casos em que estejamos perante as

⁸ No mesmo sentido, refere Azevedo (2011, p.37) que a troca de informações é bastante importante e até mesmo indispensável para dar cumprimento à Convenção e para um reforço das leis internas dos países contratantes, desde que essas informações sejam previsivelmente relevantes (que implica um juízo para o futuro). O facto de haver sujeitos passivos especificamente abrangidos e impostos especificamente no âmbito das convenções não limita os deveres de informação, o que nos alude para um carácter globalizante da informação a fornecer. Procura-se, assim, uma limitação pelo mínimo, tratando-se de informações que, de acordo com um juízo prévio, serão relevantes para os fins que se pretende perseguir, a fim de se justificar todo um investimento no procedimento a levar a cabo no contexto da troca de informações.

⁹ Azevedo (2011, p.38) refere que o sigilo em relação às informações deve ser respeitado de acordo com um princípio de reciprocidade, devendo também ser restrito a grupos de pessoas devidamente credenciadas e explicitamente definidas, com finalidade limitada ao pleiteado nos tribunais ou ao referido em procedimentos administrativos.

entidades e os fins fiscais supra mencionados, é o que resulta, de resto, do exposto. Todavia, os Estados Contratantes podem eventualmente autorizar a partilha de informações fiscais pelas autoridades fiscais com outros organismos encarregues da aplicação da lei e autoridades judiciais, sobre certas questões de elevada prioridade, como a luta contra o branqueamento de capitais, a corrupção e o financiamento do terrorismo. Os Estados Contratantes que pretendam alargar os fins relativamente aos quais podem utilizar informações permutadas ao abrigo do presente artigo podem fazê-lo mediante o aditamento do seguinte texto no fim do número 2: “Não obstante as disposições anteriores, as informações recebidas por um Estado Contratante podem ser utilizadas para outros fins quando tais informações possam ser usadas para tais fins ao abrigo da legislação de ambos os Estados e a autoridade competente do Estado que fornece as informações autoriza essa utilização”¹⁰

Cabe-nos, de momento, proceder à interpretação do número 3 do artigo 26º da Convenção, nas suas diversas alíneas, afirmando, desde já, que o alcance do presente consubstancia-se em limitar o âmbito dos números um e dois da norma favorecendo o Estado que presta a informação solicitada.¹¹

Deste modo, quanto à sua alínea a), o preceito indica-nos que o elencado nos números um e dois não poderá ser entendido enquanto um imperativo da obrigação de adoção por parte de um Estado-Membro de medidas administrativas contrárias à sua legislação e/ou prática administrativa bem como às de outro Estado, donde resulta a salvaguarda do direito interno de ambos os Estados-Partes, restringindo-se, da mesma forma, o campo de atuação da troca de informações sempre com o mesmo objetivo, o combate aos fenómenos fraude e evasão fiscais (OCDE, 2005, p.521-528).

Por seu turno, a alínea b) refere ainda que não resulta dos números anteriores a obrigação por parte do Estado requerido de prestar informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da prática administrativa normal do Estado requerente. Ora, cumpre-nos tirar algumas ilações das mencionadas alíneas. Desde logo, um Estado-Membro não poderá tirar proveito do sistema de informações de um outro se este último se apresentar mais

¹⁰ Quanto a este aditamento *vide* OCDE, Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Edições Almedina, S.A., Julho 2005.

¹¹ Azevedo (2011, p.38) sustenta que este número funciona como uma espécie de válvula de segurança onde se protegem as legislações internas dos países contratantes das convenções bilaterais sobre troca de informações, limitando-se o âmbito da troca de informações para servir prevenir e/ou travar situações de aproveitamento ilegítimo e prejuízo para as atividades comerciais, evitando-se abusos no tocante à obtenção de informações ao abrigo das convenções quando as leis domésticas não o permitem para outros procedimentos diferentes dos previstos nas convenções, salvaguardando-se também todo o tipo de segredos, nomeadamente o segredo comercial (aqui não se inclui a salvaguarda do sigilo bancário).

amplo do que o seu próprio sistema. O que significa que um Estado poderá eximir-se da sua tarefa de fornecer informações se a legislação de um Estado requerente lhe apresentar óbices vários no que respeita ao acesso ou divulgação de tais informações ou quando as suas práticas administrativas revelem falta de reciprocidade. Crucial aqui é considerarmos o Princípio da Reciprocidade sem minuciosidades, num sentido abrangente, porquanto, e só assim, podemos conceber tal troca efetiva de informações. Ainda no que a este princípio respeita, o mesmo não tem lugar quando a ordem jurídica ou a prática administrativa de um só Estado estipule determinado procedimento. Assim, o Estado requerido não poderá servir-se, designadamente, do fundamento de que não dispõe de um regime de informações vinculativas no Estado requerente e eximir-se, por essa via, de prestar informação acerca de uma informação vinculativa transmitida invocando, para o efeito, a reciprocidade. É que, não o esqueçamos, o Estado a quem é solicitada a informação poderá recusar o pedido quando a mesma não possa ser obtida com base na legislação ou no âmbito normal da prática administrativa do Estado requerente. Na alínea b) menciona-se que não decorrerá também dos supra referidos números um e dois que um Estado tenha a obrigação de prestar informações que não possam provir do seu próprio direito interno. Ora, o que se verifica na maior parte dos Estados é que a sua legislação interna não viabiliza o acesso a informações por parte do sujeito que invoque o *nemo tenetur se detegere*, ou seja, o direito de não testemunhar contra si próprio. Nessa medida, o Estado requerido poderá declinar o pedido de informações quando, nas mesmas circunstâncias, o Estado requerente se encontre impedido de aceder a tais informações, dadas as suas normas no âmbito da auto-incriminação. Além destes pedidos, outros há, com maior relevância, visto que se destinam não a obter informações do sujeito objeto de investigação, mas sim de terceiros, tais como bancos, intermediários ou partes de um contrato. Ainda no seio da alínea b), alega-se que não resulta dos números anteriores que um Estado tenha de fornecer informações que não possam ser obtidas no âmbito da sua prática administrativa normal. O mesmo é dizer que um Estado não se verá obrigado a prestar informações às quais, de outra forma, não se possa aceder através do recurso às autoridades fiscais, que as detêm ou as poderão alcançar no exercício das suas funções, designadamente investigações especiais. Ora, resulta do exposto que o Estado a quem a informação é solicitada pode, nas situações referidas, recusar-se a atender aos pedidos, divulgando a informação. Quando dizemos que se pode recusar, não queremos pois dizer que se tem de recusar, assim se prestar as informações requeridas submete-se a um acordo sobre troca de informações nos termos da Convenção,

donde resulta que não se foi além dos limites permitidos pelo sigilo (OCDE, 2005, p.521-528).

At last, but not least, apresenta-se-nos a alínea c), restringindo ainda mais o âmbito de divulgação de determinadas informações sigilosas. No fundo, e também nesta alínea, o Estado requerido dispõe da faculdade de recusar as informações pedidas, ao abrigo da salvaguarda dos interesses dos seus sujeitos passivos, contudo se, porventura, aceder e transmitir livre e deliberadamente, não há aqui qualquer atentado ao sigilo. Prevê-se aqui a não revelação de informações suscetíveis de revelar segredos profissionais, comerciais ou industriais¹². *Lato sensu*, o segredo comercial e o segredo industrial estão ambos intimamente ligados a realidades de importância económica bastante para, se na prática mal usados, poderão provocar danos graves, designadamente dificuldades financeiras (OCDE, 2005, p.521-528).

No que respeita ao segredo profissional, aferimo-nos àquela factualidade em que um Estado a quem a informação é solicitada pode escusar-se a transmitir as informações de carácter sigiloso entre advogado ou outros representantes legais, informações essas respeitantes ao exercício das suas funções e dos seus clientes, urgindo salvaguardar as comunicações face a uma possível transmissão através do seu direito interno (OCDE, 2005, p.521-528). Acrescenta-se ainda a este respeito que os Estados Contratantes que pretendam incluir uma referência expressa à proteção concedida às comunicações confidenciais entre um cliente e um advogado, solicitador ou outro representante legal reconhecido, podem fazê-lo acrescentando o seguinte texto no final do número 3: “d) obter ou fornecer informações que revelem comunicações confidenciais entre um cliente e um advogado, solicitador ou outro representante legal reconhecido, quando essas comunicações são: (i) produzidas com o propósito de solicitar ou de fornecer parecer jurídico; ou (ii) produzidas a fim de serem usadas em processos judiciais em curso ou previstos”.

Saliente-se ainda a ordem pública enquanto limite à troca de informações fiscais, estão aqui em causa informações relativas aos interesses do Estado e, nesta medida, os Estados não terão de prestar informações cuja divulgação atente contra a ordem pública. Efetivamente, a OCDE (2005, p.521-p.528) esclarece que é estipulado que os Estados Contratantes não são obrigados a fornecer informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública. Todavia, esta restrição só é relevante em casos extremos. Seria, por exemplo, o caso de uma investigação fiscal no Estado requerente motivada por perseguição política, racial ou religiosa. Esta restrição pode

¹² Quanto à delimitação dos vários tipos de segredo, ver na secção relativa aos “Limites à Troca de Informações Fiscais”.

ser igualmente invocada quando as informações constituam um segredo de Estado, por exemplo informações sensíveis detidas pelos serviços secretos e cuja divulgação seria contrária aos interesses vitais do Estado requerido.

Posto isto, temos o número 4 do artigo 26º da Convenção, do qual resulta que o Estado requerido terá de investir todos os esforços, utilizar as medidas que têm ao seu alcance, de entre as quais legislação e procedimentos administrativos e judiciais, no sentido de atender ao pedido por parte do Estado requerente quanto à informação por este solicitada, ainda que não sirvam os seus próprios interesses fiscais. Ora esta obrigação encontra-se contudo adstrita às limitações ditadas pelo número anterior, sendo certo porém que não será o facto de se ter de cingir a tais restrições que obstará à transmissão das informações nos casos em que o direito interno ou as práticas de um Estado implicam um interesse fiscal nacional.¹³

Por último, temos o número 5 do artigo 26º da Convenção, que vem assegurar o facto das restrições enunciadas nos termos do número 3 do mesmo artigo e diploma legal não poderem ser usadas com o intuito de um Estado se opor à transmissão de informações a um outro Estado só porque estas são detidas por um banco, ou outras instituições financeiras, mandatários, agentes ou fiduciários ou porque se trate de informações relacionadas com a titularidade de uma pessoa. Note-se que este número 5 prevalece sobre o número 3, pois, *a contrario*, este último admitiria que o Estado a quem se solicitasse a informação se furtasse a transmitir as informações com fundamento no sigilo bancário (OCDE, 2005, p.530-531). Tal disposição encerra ainda a ideia de que um Estado não deverá deixar de prestar a informação só porque esta se encontra na posse de pessoas que agem na qualidade de agentes ou fiduciários. Age na qualidade de agente todo aquele que preste serviços às empresas. Por seu turno, age na qualidade de fiduciário aquele que efetua transações ou movimenta bens ou capital por conta de alguém com quem mantém relações de confiança e de boa-fé. O número 5 prevê *in fine* que um Estado não se poderá recusar ainda a fornecer informações com o motivo de que as mesmas se connexionam com o direito de propriedade de uma pessoa, aqui se incluindo as sociedades, fundações ou estruturas semelhantes. Note-se que este número não impede que um Estado lance mão do número 3 para se eximir da divulgação de informações, contudo tal recusa deve fundamentar-se em motivos que não os do estatuto da pessoa ou

¹³ Azevedo (2011, p39) conclui que devem ser investidos todos os esforços possíveis para o fornecimento das informações pedidas, ainda que não interessem direta ou indiretamente ao país que as fornece. De facto, a obrigação de prestar informações terá como limites os já analisados no número anterior, mas não devem estas limitações ser invocadas só porque existe interesse doméstico no fornecimento das informações.

mesmo de informações relativas a interesses relacionados com a titularidade (OCDE, 2005, p.532).¹⁴

De frisar que os números 4 e 5 do artigo 26º foram aditados em Julho de 2005, deixando-se bem claro que não podem recusar-se pedidos de informações com base em falta de interesse por parte do país requerido, assim como não pode recusar-se o fornecimento de informações em virtude de sigilo bancário. Este sigilo bancário não é compatível com os pressupostos do artigo 26º, logo deverá ser derogado para se promover uma efetiva troca de informações¹⁵.

Concatenado ainda com este artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE encontra-se o seu sucessor, o artigo 27º, do mesmo diploma legal, na medida em que se celebram, cada vez mais, acordos sobre trocas de informações em matérias fiscais, conhecidos pela sigla TIEAS (*Tax Information Exchange Agreements*), os quais se encontram em conexão com matérias de assistência mútua no âmbito da recolha de impostos. No fundo, o artigo 27º da Convenção Modelo da OCDE dita as regras segundo as quais os Estados podem acordar a prestação de assistência mútua no âmbito da cobrança de impostos.

3.1.2. Troca de informações a pedido – A cimeira do G20 de 2009 e o Fórum Global

Em Abril de 2009, teve lugar, em Londres, uma cimeira do G20¹⁶ cujos temas principais em discussão foram os seguintes: (1) Necessidade de uma maior transparência nas operações económicas internacionais por intermédio de mecanismos de cooperação internacional e de troca de informações; (2) colocação (ideal) de um ponto final no sigilo bancário ou, pelo menos, a acentuação de uma maior pressão para que as jurisdições menos cooperantes flexibilizem as suas legislações; (3) pressão sobre os paraísos fiscais com vista a uma maior deteção do possível encobrimento de situações fraudulentas e/ou até mesmo criminosas. Em

¹⁴ A mesma interpretação se pode retirar de Azevedo (2011, p.39), segundo a qual é aqui reforçada mais uma vez a ideia de que o sigilo bancário não pode ser fator de recusa nem de limitação de divulgação de informações; vê, assim, e com as referências ao número 3 em vários outros números desta disposição, uma preocupação constante em não deixar margem para que as “válvulas de segurança” se apliquem a situações infinitas, tentando evitar-se lacunas por onde possa haver legitimidade para se escapar à necessidade do fornecimento de informações relevantes e necessárias em matérias fiscais.

¹⁵ Até há bem pouco tempo países como a Áustria, a Bélgica, o Luxemburgo e a Suíça permaneciam relutantes quanto a retirar das convenções por si celebradas as suas reservas no tocante ao segredo bancário. No entanto, e após todo o contexto de pressão internacional, concordaram alterar essa situação de reserva prometendo também uma flexibilização nas suas legislações.

¹⁶ O grupo dos 20, ou G20, é constituído pelos ministros das finanças e chefes dos Bancos Centrais das 19 economias mais ricas do mundo: os G8 (Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Itália, Japão, Reino Unido e Rússia); os países emergentes (Brasil, Argentina, México, China, Índia, Austrália, Indonésia, África do Sul, Coreia do Sul e Turquia); a União Europeia (representada pela presidência rotativa da UE e pelo Banco Central Europeu). O Fundo Monetário Internacional, o Banco Mundial e os Comitês Monetário e Financeiro Internacional e de Desenvolvimento também participam nas reuniões do G20.

consequência de tais prioridades, têm sido celebrados cada vez mais acordos bilaterais sobre troca de informações e mesmo as jurisdições tradicionalmente menos cooperantes têm vindo a demonstrar disponibilidade de mudança.

O objetivo comum é combater a fraude e a evasão fiscais internacionais, o branqueamento de capitais, o financiamento do terrorismo, o tráfico de droga, de armas e de pessoas. A cooperação terá de dar-se a um nível supranacional, em regime de solidariedade, uma vez que a falha por parte de uma única jurisdição poderá expor toda a comunidade internacional aos riscos dos problemas a combater (Azevedo, 2012, p.326).

Com a cimeira do G20, veio mesmo a afirmar-se que “a era do sigilo bancário terminou”, tendo desaparecido a “lista negra” de países não cooperantes. De facto, jurisdições como a Áustria, Suíça, Andorra, Mónaco e Liechtenstein têm vindo a ceder nas reservas anteriormente formuladas no tocante à divulgação de informações bancárias. Efetivamente, segundo Azevedo (2012) é o sigilo bancário o principal obstáculo à transparência nos mercados financeiros, sendo a evasão e a fraude fomentadas pela abolição de fronteiras e o estabelecimento da livre circulação de pessoas, de mercadorias e de capitais.

A troca de informações fiscais passa, entre outras situações, pelo desenvolvimento de sistemas informáticos capazes, pelo desenvolvimento de formulários comuns e pela utilização ideal de uma língua única, que deverá ser o inglês. Além disso, pressupõe a eliminação das desconfianças entre as jurisdições e a supressão de todo e qualquer ressentimento no tocante à troca de informações. Os padrões da OCDE relativos à transparência e à troca de informações são hoje quase universalmente aceites, tendo-se feito também bastantes progressos em direção à sua efetiva implementação.

Respondendo ao chamamento do “Grupo de Trabalho de Desenvolvimento do G20”, o “Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais” assumiu, na prática, a coordenação dos trabalhos para pôr fim ao sigilo dos paraísos fiscais. O Fórum Global, constituído inicialmente no âmbito da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE, mas aberto posteriormente à participação de países não-membros, passou a servir como plataforma de coordenação da troca de informação entre os seus membros, em particular, para os países em desenvolvimento (OCDE, 2011, p.1).

Até Abril de 2012, o Fórum Global conseguiu reunir 108 jurisdições, além da União Europeia, com o objetivo de assegurar a adesão das mesmas a um padrão comum de elevada cooperação internacional em matéria fiscal, estabelecido no Termo de Referência, acordado

em 2009. O Termo de Referência está dividido em 10 aspectos a partir dos quais as jurisdições são avaliadas (OCDE, 2012)¹⁷.

Desde que o Fórum Global foi reestruturado em 2009, mais de 700 acordos, que cumprem a Convenção Modelo da OCDE no que se refere à troca de informações, entre diferentes jurisdições foram assinados para a troca de informação em matéria fiscal (EOIs).

Contudo, muitos desses acordos ainda não entraram em vigor ou carecem de efetividade já que não alcançaram os padrões de transparência apontados pela OCDE. Para monitorizar a transparência dos países em matéria fiscal e a implementação dos padrões internacionais, o Fórum Global tem utilizado relatórios *peer review* divididos em duas fases.

A Fase 1 da metodologia de revisão avalia a estrutura jurídica e de regulação de cada jurisdição comparativamente aos padrões internacionais de transparência (Termo de Referência). A Fase 2 analisa a implementação prática dos instrumentos indicados na fase anterior, implicando “um teste real do ambiente de transparência”, isto é, é avaliado se: a) na prática a informação se encontra disponível e está acessível às autoridades; b) a informação é realmente compartilhada em tempo útil.

Até ao início de Abril de 2012, 52 dos 70 relatórios elaborados e publicados pelo Fórum Global diziam respeito à Fase 1 da metodologia de monitorização. Outros 18 relatórios, porém, aferiam-se às duas fases simultaneamente. Quanto à análise da primeira fase, em que se avalia a estrutura legal, eram perceptíveis as grandes dificuldades existentes para efeitos de obtenção dos padrões de transparência acordados, seguidos pelo Fórum Global, da OCDE. Dá análise feita resultaram 446 recomendações para as jurisdições melhorarem as suas capacidades de cooperar em assuntos fiscais. Cerca de 37 países incentivaram à alteração das suas normas, com o intuito de alcançarem os padrões internacionais de transparência (OCDE, 2012).

Segundo o INESC (2012, p.8), os relatórios realizados pelo Fórum Global indicam que muitos dos “elementos” que haviam sido considerados ainda não tinham atingido os padrões internacionais, de modo que a transparência prometida pelo G-20 não se implementará tão cedo, visto que se encontra diretamente dependente da aprovação, ratificação ou reforma de tratados, de novas leis internas e ainda do teste prático (Fase 2).

Note-se que em Novembro de 2012, os Ministros das Finanças do G20 e os Governadores dos Bancos Centrais pediram ao Fórum Global para informar sobre a eficácia das práticas de intercâmbio de informações até Abril de 2013. Em Fevereiro de 2013 veio a reiterar-se tal

¹⁷ Cfr. Anexo II.

pedido, sendo certo que se veio ainda a incentivar o Fórum Global no sentido de este prosseguir a sua tarefa de avaliação e monitorização com a implementação da norma internacional sobre troca de informações, fazendo-o sempre de forma continuada, pautando-se por um desenvolvimento célere. Em Abril de 2013, o Fórum Global enviou um relatório para os ministros das Finanças do G20 e Governadores dos Bancos Centrais relatando a eficácia das práticas de intercâmbio de informações e descrevendo os próximos passos que seguirá. Até Abril de 2013, o Fórum Global realizou 113 relatórios que cobrem 98 jurisdições. As análises referentes à fase 1 destinaram-se à grande maioria das jurisdições membro, sendo certo que o objetivo é agora passar para a análise prática (fase 2) encontrando-se já concretizadas para 41 dos seus membros. Desde que o Fórum Global respondeu ao apelo do G20 para assegurar uma rápida implementação da norma internacional de transparência e troca de informações em 2009, procedeu a 113 avaliações e emitiu mais de 650 recomendações relativamente a aspetos que devem ser atendidos e melhorados, mais de 400 das quais já estão a ser adotadas. Atualmente são 119 jurisdições que se comprometeram a implementar a norma, juntando-se ao Fórum Global, tendo sido postos em prática cerca de 1500 novos acordos EOI. Estes resultados mostram que o trabalho do Fórum Global conduzem a uma melhoria da transparência, conseguindo-se, portanto, um intercâmbio mais vasto no que respeita às redes de informação, com a presença agora de quadros jurídicos devidamente atualizados (OCDE, 2013, p.2).

3.1.3. A troca automática de informações

A OCDE tem uma longa história em promover uma maior cooperação fiscal e melhorar todas as formas de troca de informações – a pedido, espontânea e automática – sendo certo que quer a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa, quer o artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE fornecem uma base para todas as formas de intercâmbio de informações.

Seguindo o compromisso assumido pelos líderes do G8, em Junho de 2013, em estabelecer a troca automática como o novo modelo global, os líderes do G20, na reunião realizada em São Petersburgo, na Rússia em Setembro de 2013, apoiaram a proposta da OCDE para um modelo verdadeiramente global de troca automática e convidaram a OCDE a trabalhar com os países do G20 para apresentar um novo e único modelo para a troca automática de informações a tempo da reunião dos Ministros das Finanças do G20 e Governadores dos Bancos Centrais,

agendada para Fevereiro de 2014. O modelo global para a troca automática de informações foi aprovado nessa mesma reunião (OCDE, 2014, p.2).

A 9 de Abril de 2013, os ministros das Finanças da França, Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido (os países que desenvolveram acordos intergovernamentais FATCA¹⁸ com os Estados Unidos) anunciaram a sua intenção de trocar este tipo de informações entre si, além da troca de informações com os Estados Unidos. Em Abril de 2014 mais de 40 jurisdições, Portugal incluído, se juntaram a este grupo, comprometeram-se a adotar, de forma célere, o modelo desenvolvido pela OCDE, tendo, para o efeito, um calendário específico e ambicioso para o fazer.

Um maior apoio político ao novo modelo de troca automática foi evidenciado na reunião do conselho Ministerial da OCDE, realizada em Paris a 6 e 7 de Maio de 2014, com a adoção da Declaração sobre a Troca Automática de Informações em Matéria Fiscal (OCDE, 2014, p.2).

Sob o modelo global lançado a 13 de Fevereiro de 2014, as jurisdições obtêm informações provenientes das suas instituições financeiras e automaticamente trocam essas informações com outras jurisdições, com uma periodicidade anual. Estabelece-se a informação a ser trocada, as instituições financeiras que deverão transmitir as informações, os diferentes tipos de contas e contribuintes abrangidos, bem como os procedimentos comuns de *due diligence*¹⁹ a ser seguidos pelas instituições financeiras. Consiste em dois componentes: a) o CRS, que contém o relato e as regras de *due diligence* a ser impostas às instituições financeiras; e b) o modelo CAA, que contém as regras da troca de informações.

O novo modelo foi desenvolvido tendo por base o anterior trabalho da OCDE na área da troca automática de informações. Incorpora os progressos realizados no âmbito da União Europeia, bem como as normas globais anti lavagem de dinheiro, com a implementação intergovernamental do FATCA, atuando como um catalisador da mudança para a troca automática de informações num contexto multilateral.

¹⁸ Em 2010 os Estados Unidos promulgaram legislação comumente referido como FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) que efetivamente requer que instituições financeiras estrangeiras em todo o Mundo relatem os detalhes das contas dos seus contribuintes à administração fiscal dos EUA. Reconhecendo as questões legais e de custo desta abordagem, os Estados Unidos desenvolveram juntamente com cinco outros países da OCDE e membros da União Europeia (França, Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido) um modelo para a implementação intergovernamental de FATCA (modelo FATCA IGA). O modelo prevê a implementação através de relatórios elaborados pelas instituições financeiras e fornecidos às autoridades fiscais locais, que, em seguida, troca as informações de forma automática com as autoridades fiscais dos EUA (OCDE, 2014, p.5).

¹⁹ A *due diligence* é um processo de investigação e auditoria nas informações de empresas fundamental para confirmar os dados disponibilizados aos potenciais compradores ou investidores. Este processo é variável conforme a natureza do negócio e o tamanho da empresa mas, basicamente, refere-se a questões de ordem financeira e fiscal, além de aspetos jurídicos societários, trabalhistas, ambientais, imobiliários, de propriedade intelectual e tecnológica.

Para evitar que os contribuintes contornem o CRS, este foi especificamente concebido em três dimensões (OCDE, 2014, p.3), quais sejam:

- As informações financeiras a ser comunicadas relativamente às contas que se declaram incluem todos os tipos de rendimentos provenientes de investimentos (incluindo juros, dividendos, rendimentos provenientes de alguns contratos de seguros e outros), mas também os saldos e os resultados de vendas de ativos financeiros.
- Os organismos financeiros que se encontram adstritos a transmitir as informações incluem bancos e instituições financeiras como corretoras de valores, veículos de investimento coletivos e algumas seguradoras.
- As contas que se declaram são portanto contas detidas por indivíduos e entidades (*trust* e fundações); a norma inclui a exigência de observar as entidades passivas permitindo que se prestem informações sobre os indivíduos que, em última instância, controlam essas entidades.

Os próximos passos, apontados pela OCDE (2014, p.3-4) a apresentar na próxima reunião dos Ministros das Finanças do G20 que se realizará em Setembro de 2014, passarão por complementar o modelo com comentários detalhados, apresentar soluções técnicas que permitam implementar as trocas reais de informação que estão no bom caminho.

Os comentários ao CRS e à CAA deverão garantir uma aplicação coerente e a operacionalidade do modelo. As soluções técnicas estarão relacionadas com tecnologias de informação (TI), em especial, a apresentação da informação (incluindo esquema e guia do usuário) e normas sobre a transmissão segura das informações. Simultaneamente, os países deverão alterar a sua legislação nacional de forma a adotar o CRS, celebrar CAA's com outros países participantes (com base no modelo CAA) e as suas instituições financeiras terão de introduzir as alterações necessárias nos seus sistemas de TI e procedimentos de inventariação, uma espécie de base de dados, dos seus clientes para implementar o CRS. Os países também terão de pôr em prática os procedimentos administrativos necessários e sistemas de TI para trocas de informações com outros países participantes e processar a informação que, por sua vez, receberem por parte dos países que tenham aderido ao modelo.

Saliente-se, por outro lado, que dispomos já de diferentes bases legais para a troca automática de informações, sendo certo que, e não obstante os tratados bilaterais como os baseados no artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE permitirem tais intercâmbios, pode ser mais eficiente estabelecer relações de troca automática através de um instrumento multilateral de troca de informações, como é o caso da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua

Administrativa em Matéria Fiscal. Esta última tem um âmbito de aplicação alargado, já que se estende a todas as formas possíveis de cooperação administrativa entre os Estados, dispondo de estritas regras de confidencialidade e utilização adequada, e permitindo ainda a troca automática de informações (OCDE, 2014, p.4).

A troca automática no âmbito da Convenção Multilateral requer um determinado acordo entre as autoridades competentes, celebrado por duas ou mais partes permitindo, assim, um único contrato com vários intervenientes. Segundo a OCDE (2014, p.4), tal acordo incitaria à troca automática entre os países participantes, assim determinar-se-ia qual o tipo de informação a ser trocada, lidando-se com questões práticas, tais como o tempo e o formato da troca. O modelo CAA viabiliza essa função e poderá ser utilizado no contexto da Convenção Multilateral, mas também em virtude de tratados bilaterais.

Por seu turno, a Convenção Multilateral é já um instrumento verdadeiramente global, com 64 países signatários, incluindo todos os integrantes do G20, encontrando-se 13 jurisdições abrangidas por meio de extensão territorial. Outros países já manifestaram interesse em integrar a Convenção supra citada, incluindo o Azerbaijão, o Quênia e as Ilhas Maurício (OCDE, 2014, p.4).

3.1.4. A Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal da OCDE

Segundo Amorim (2012), a assistência mútua administrativa em matéria fiscal tornou-se essencial nesta era da globalização económica e financeira em que o desenvolvimento dos fluxos internacionais de pessoas, capitais, bens e serviços aumentou as possibilidades de evasão e fraude fiscais e dificultou o controlo dos impostos e o correto funcionamento dos sistemas fiscais.

Destinada a lutar contra a evasão e fraude fiscais, a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal da OCDE (Convenção), iniciativa lançada pela OCDE conjuntamente com o Conselho da Europa há mais de 25 anos, foi assinada em 25 de Janeiro de 1988 e está em vigor desde 1995. Esta Convenção proporciona um quadro jurídico de cooperação administrativa internacional que visa fazer face ao crescente desenvolvimento dos negócios internacionais, sem pôr em causa a soberania dos Estados e os direitos, liberdades e garantias dos contribuintes.

O objetivo da Convenção é o de promover a assistência entre administrações tributárias através de todas as formas possíveis de cooperação administrativa, na base do artigo 26º da

Convenção Modelo da OCDE sobre Tributação do Rendimento e do Capital. A Convenção prevê, para o efeito, a possibilidade de troca de informações, de controlo fiscal simultâneo, de exame fiscal no estrangeiro, de cobrança no estrangeiro, de notificação de documentos e de adoção de providências conservatórias relativamente às várias categorias dos impostos consagrados na Convenção.

Durante a Cimeira de Londres de 2009, o G20 manifestou a necessidade de rever a Convenção para permitir a aplicação das regras internacionais de transparência e de troca de informações e permitir aos países em desenvolvimento que pudessem beneficiar das vantagens no novo contexto de cooperação em matéria fiscal, através da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa da OCDE. Na sequência deste pedido para adaptar a Convenção de 1988 à norma internacional em matéria de transparência e de troca de informações, foi aprovado um Protocolo, que altera a Convenção, aberto à assinatura dos Estados em 27 e 28 de Maio de 2010, prevendo, nomeadamente, que o sigilo bancário e o interesse fiscal nacional não devem impedir os países de trocar as informações fiscais; além de que o Protocolo incentiva a adesão dos Estados não membros da OCDE e do Conselho da Europa à Convenção e reforça a relação entre a Convenção e a União Europeia, com a possibilidade para os Estados da União Europeia de aplicar as modalidades de cooperação da Convenção.

Todos os Estados membros da OCDE ou do Conselho da Europa que não aderiram à Convenção original poderão tornar-se Partes na Convenção alterada pelo Protocolo, que entrou em vigor a 1 de Junho de 2011, a menos que declarem explicitamente a sua vontade de aderir exclusivamente à Convenção. Quanto aos Estados não membros da OCDE e do Conselho da Europa, estes não poderão apenas vincular-se à Convenção, devendo aderir à Convenção e ao Protocolo. A abertura da Convenção aos países não membros da OCDE ou do Conselho da Europa permite, assim, uma adesão de muitos outros países, inclusive os países emergentes e em desenvolvimento. Em 29 de Março de 2012, a Convenção registava 34 assinaturas e estava em vigor em 14 Estados (Amorim, 2012). Atualmente mais de 60 países assinaram a Convenção e foi estendida a mais de 10 jurisdições.

Os métodos de cooperação previstos na Convenção consistem na troca de informações a pedido de um Estado parte (artigo 5º), na troca automática de informações sobre o rendimento ou o capital (artigo 6º), na troca espontânea de informações resultante de uma inspeção tributária ou de outras circunstâncias (artigo 7º), no controlo fiscal simultâneo a um ou vários contribuintes realizado no âmbito de uma inspeção efetuada em ambos os Estados (artigo 8º),

no controlo fiscal realizado no Estado requerido com a presença de representantes da administração tributária do Estado requerente (artigo 9º) e outros métodos de cooperação previstos nos Estados partes.

A Convenção limita-se a classificar os diferentes métodos de cooperação e não resolve as dificuldades que se colocam – Amorim (2012, p.139-140) dá como exemplo o caso de um Estado enviar uma quantidade de informações, na sequência de uma inspeção tributária para um outro Estado sem o seu consentimento – nem determina o tipo de informação a aplicar em determinada situação e os limites à troca de informações entre os diferentes métodos aí previstos, deixando aos Estados a liberdade de o fazer.

A troca de informações pode ser também utilizada para a cobrança dos créditos fiscais. Por exemplo, é muito útil no caso de o contribuinte dispor no Estado requerido de bens que possam ser objeto de penhora. Neste caso, é pedido ao Estado requerido que forneça as informações sobre os bens pertencentes ao contribuinte e que adote as medidas necessárias à obtenção dessas informações (nº2 do artigo 5º), salvo nos casos previstos nos artigos 19º e 21º da Convenção. Cria-se, assim, uma obrigação para o Estado requerido de recolher a informação solicitada e de a transmitir ao Estado requerente. As informações obtidas podem igualmente ser transmitidas a um Estado terceiro, desde que previamente autorizado pelas autoridades competentes do Estado requerente (artigo 22º). Antes de ser transmitida ao Estado requerente, alguns Estados impõem que essa informação seja comunicada às pessoas envolvidas, por uma questão de transparência fiscal.

A troca automática de informações, referida no artigo 4º, é efetuada de acordo com o interesse comum de ambas as Partes (artigo 6º). A troca de informações é feita periodicamente e transmitida de forma sistemática e com regularidade, como sucede em matéria, por exemplo, de juros, dividendos e *royalties*.

Para Amorim (2012), esta forma de cooperação constitui uma medida preventiva e dissuasiva de evasão e fraude fiscais, na medida em que obriga as Partes a estabelecer uma troca constante e regular das informações fiscais nos domínios em que o risco de evasão e de fraude é maior.

A viabilidade desta forma de cooperação depende de um conjunto de fatores: a eficácia dos sistemas administrativos, a vontade dos Estados em promover a troca automática de informações, a disponibilidade das informações para que seja possível compará-las com as do Estado requerente, a informação que deve ser objeto de troca automática, não devendo, por exemplo, as administrações fiscais proceder à troca automática de qualquer informação, como

seria o caso da troca dos elementos constantes da declaração de rendimentos do contribuinte, por não se tratar de elementos que devam ser, necessariamente, objeto de troca automática (Amorim, 2012, p.142). Para garantir a efetividade desta troca, está prevista a possibilidade para os Estados de, nos termos do artigo 24º, nº1, acordar entre eles a forma como a troca deve ser realizada.

Segundo Amorim (2012), no seio da troca espontânea de informações, o que se verifica é que um Estado parte comunica a um outro Estado parte, sem aviso prévio, as seguintes informações: (a) a suspeita de uma redução ou isenção anormal do imposto no outro Estado; (b) a redução ou isenção anormal do imposto num Estado e o aumento do mesmo no outro Estado; (c) os negócios entre os contribuintes de ambos os Estados são tratados por um Estado terceiro, o que pode conduzir a uma diminuição do imposto num Estado ou noutro Estado ou em ambos; (d) uma das Partes suspeita de uma diminuição de imposto resultante da transferência fictícia de benefícios para um grupo de sociedades; (e) na sequência das informações comunicadas por uma administração tributária a uma outra, a primeira pode ter recolhido informações úteis à liquidação do imposto no outro Estado.

Note-se que a troca espontânea de informações pode ser, nalguns casos, mais eficaz do que a supra analisada troca automática de informações, porque resulta, na maior parte dos casos, de informações obtidas por funcionários no âmbito de processos de averiguação ou de inspeção tributária que tenham por objeto uma redução ou isenção indevida do imposto num ou nos dois Estados partes.

Ora, a presente Convenção não se limita apenas a definir as linhas gerais de cooperação administrativa em matéria fiscal, vai mais além, dado que incentiva também à cooperação multilateral, deixando aos Estados partes a liberdade de fixar, de comum acordo, as modalidades de aplicação da mesma. A Convenção é, pois, o principal instrumento jurídico multilateral em vigor nesta matéria, que admite que os Estados membros e não membros da OCDE possam tornar-se Partes integrantes da mesma, alterada pelo Protocolo de 1 de Junho de 2011, prevendo uma cooperação mais alargada do que a Diretiva 2011/16/CE, de 15 de Fevereiro de 2011, que apenas vincula os Estados-Membros da União Europeia.

3.2. A atuação da União Europeia na promoção da troca de informações fiscais

Tendo percorrido os esforços da OCDE na implementação da troca de informações, ficou definido o contexto que permite analisar um bloco de países mais circunscrito, a União

Europeia, que deu os passos mais ambiciosos para tornar efetiva a troca de informações fiscais entre os seus membros.

Num período de consolidação orçamental, em que muitos Estados-Membros da União Europeia precisam reduzir despesas e aumentar receitas, a fraude e a evasão fiscais tornam a condução da política orçamental ainda mais difícil. A economia subterrânea²⁰ na UE é estimada em cerca de um quinto do PIB, o que constitui uma primeira indicação da dimensão do problema.²¹

Dezenas de milhares de milhões de euros continuam em jurisdições *offshore*, muitas vezes não declarados e não tributados, o que diminui as receitas fiscais nacionais. Face à amplitude deste fenómeno, a intensificação da luta contra a fraude e a evasão fiscais é uma questão não só de receitas, mas também de equidade.

Entre os instrumentos surgidos no final do século passado para controlar a concorrência fiscal prejudicial destacam-se, na União Europeia, o “Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas”, anexo à resolução aprovada pelo Conselho ECOFIN²² de 1 de Dezembro de 1997. Como o próprio Código de Conduta sublinha, este não tem um carácter vinculativo para os Estados-Membros no domínio dos seus direitos e obrigações, mas decorre do Tratado, por se consubstanciar num compromisso político. Este compromisso resultou da necessidade de encetar uma ação coordenada para reduzir as distorções existentes no mercado único e para prevenir as perdas significativas de receitas fiscais, apenas resultantes da tributação direta, no domínio da fiscalidade das empresas. Para Gonçalves (2012, p.12-13) o Código de Conduta enceta o combate às medidas fiscais que se conotam como prejudiciais, isto é, aquelas que causam distorções no mercado único e tenham, ou possam ter, influência na decisão de localização das atividades económicas exercidas na Comunidade. Ora, os auxílios de Estado

²⁰ Não há uma definição em concreto para economia subterrânea, mas a expressão, desde logo, induz a algo que não é visível ou que está escondido. Podem considerar-se atividades de economia subterrânea aquelas que não fazem parte do aparelho legal nacional de classificação das ocupações, sendo que, por essa razão, as mesmas, oficialmente, não existem, são subterrâneas, mas, por outro lado, as atividades e os atos de economia subterrânea estão sobretudo relacionadas com múltiplas situações ilícitas, de que são exemplos vulgares o emprego fiscalmente não declarado de assalariados, o emprego de assalariados sob a forma fiscal de prestadores de serviços independentes, a evasão e a fraude fiscais, a corrupção ou o contrabando.

²¹ É visível no gráfico 1, constante do anexo III, a dimensão da economia subterrânea estimada em 2011.

²² O ECOFIN ou Conselho para as Questões Económicas e Financeiras (Economic and Financial Affairs Council) é uma das componentes mais antigas do Conselho da União Europeia. É composto pelos ministros das Finanças da União Europeia e, na discussão de questões orçamentais, pelos respetivos ministros do orçamento, quando estes são figuras separadas. O ECOFIN lida com um conjunto de temas, nomeadamente a coordenação da política económica, vigilância da economia, monitorização do orçamento e das finanças públicas dos países membros, o euro (aspectos legais, práticos e internacionais), os mercados financeiros, o movimento de capitais e as relações económicas com outros países. Adicionalmente, o Conselho analisa *dossiers* relacionados com o euro ou a Zona Euro, os países cuja moeda não é o euro não participam na votação.

são arrolados, por princípio, entre as medidas fiscais prejudiciais, caso falseiem ou ameacem falsear a concorrência. Fernandes (2010) esclarece que o seu âmbito territorial é apenas relativo às empresas da União Europeia, mas deixa em aberto a possibilidade de terceiros Estados poderem aderir ao mesmo. Se mais não fizer, já que a harmonização fiscal comunitária, sobretudo a relativa à tributação direta, é ainda uma miragem, este Código de Conduta incentiva à cooperação estatal na luta contra a fraude e evasão fiscal, nomeadamente na possibilidade de troca de informações e no papel atribuído às regras anti abuso incluídas nas legislações fiscais e na assinatura de convenções para evitar a dupla tributação internacional.

A Diretiva EUSTD – *EU Saving Tax Directive*²³ – em vigor desde Julho de 2005, colocou em funcionamento o Sistema Automático de Troca de Informações acerca dos clientes que auferem rendimentos num Estado membro da União Europeia, mas residem noutro. Contudo, de acordo com Broek (2011), na UE continuam a subsistir assimetrias, pois embora as normas materiais entre os Estados Membros tenham sido harmonizadas, as normas relativas aos instrumentos de aplicação foram deixadas ao critério dos Estados, o que resultou numa miscelânea de instrumentos em toda a União Europeia, a qual pode comprometer a eficácia do sistema.

Mais recentemente²⁴, para combater a fraude fiscal, a Comissão adotou um Plano de Ação (COM(2012) 0722, 2012)²⁵ e duas Recomendações, uma relativa ao planeamento fiscal agressivo (C(2012) 8806, 2012)²⁶ e uma concernente à promoção da boa governação em matéria fiscal (C(2012) 8805, 2012)²⁷. Estas iniciativas inserem-se no seguimento de uma Comunicação de Junho de 2012 sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal (COM(2012) 0351, 2012)²⁸. Segundo esta Comunicação, a fraude e a evasão fiscais limitam a capacidade de os Estados-Membros aumentarem as suas receitas e porem em prática a sua política económica.

²³ Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, as amended by Council Directive 2004/66/EC of 26 April 2004 and Council Decision 2004/587/EC of 19 July 2004 and in 13 November 2008 adopted an amending proposal.

²⁴ Informação obtida no sítio do Parlamento Europeu, no dia 16 de Maio de 2014, às 15h 39: http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html

²⁵ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho. Plano de ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais. Bruxelas, 06.12.2012. COM(2012) 722 final.

²⁶ Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning. Brussels, 06.12.2012. C(2012) 8806.

²⁷ Commission Recommendation of 06.12.2012 regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters.

²⁸ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros. Bruxelas, 27.06.2012. COM(2012) 351 final.

Em 13 de Novembro de 2008, a Comissão adotou uma proposta de alteração da diretiva relativa à poupança, tendo em vista colmatar as lacunas existentes e melhorar a prevenção da fraude fiscal. As duas principais lacunas identificadas foram a utilização de estruturas intermediárias não tributadas para dissimular o beneficiário efetivo e o recurso a instrumentos e outros produtos financeiros inovadores (ou seja, produtos de retalho estruturados e produtos de seguros) não abrangidos pela diretiva. A segunda revisão da diretiva relativa à poupança confirmou a utilização generalizada de estruturas *offshore* não tributadas como intermediários entre o contribuinte e o beneficiário final para ocultar o beneficiário efetivo real: 35 % dos depósitos não bancários nos Estados-Membros são detidos por tais estruturas, localizadas em jurisdições *offshore* (COM(2012) 0351, 2012, p.8).

Seguindo o exposto na Comunicação de 27 de Junho de 2012, os problemas colocados pela fraude e a evasão fiscais foram considerados de acordo com três níveis de abordagem. Em primeiro lugar, a cobrança dos impostos deveria ser melhorada em cada Estado-Membro. A seguir, seria necessário reforçar a cooperação transfronteiras entre as administrações fiscais dos Estados-Membros. Por último, a União Europeia deveria ter uma política clara e coerente em relação aos países terceiros para promover as suas normas a nível internacional e assegurar condições de concorrência equitativas. A cooperação ao nível da UE representa um valor acrescentado em cada um destes três domínios.

Centremo-nos então na necessidade de uma melhor cooperação transfronteiras entre as administrações fiscais da UE. O processo de integração europeia reforçou a integração das economias de todos os Estados-Membros, com um volume elevado de transações transfronteiras e uma diminuição dos custos e riscos associados a estas, o que coloca novos desafios às administrações fiscais nacionais no domínio da cooperação e do intercâmbio de informações.

A cooperação transfronteiras entre as administrações fiscais dos Estados-Membros não pode ser verdadeiramente eficaz sem confiança mútua e solidariedade entre os Estados-Membros. A Comissão procura ajudar os Estados-Membros nos seus esforços, fornecendo as ferramentas e instrumentos práticos necessários para uma cooperação administrativa eficaz. Foram desenvolvidos formatos eletrónicos para o intercâmbio de informações, sendo necessário que os canais de comunicação seguros fossem permanentemente atualizados e alargados para incluir outros tipos de rendimentos (COM(2012) 0351, 2012, p.7).

O intercâmbio de informações proporciona às administrações fiscais dados de utilidade inestimável sobre os rendimentos auferidos e os ativos detidos pela seus contribuintes, o que

pode ainda ser particularmente relevante para fins de análise de risco servir como incentivo para o cumprimento voluntário das regras. Indicou-se que deveria ser incentivada a utilização do intercâmbio automático de informações. A Comissão estabeleceu formatos informáticos para os rendimentos da poupança e está atualmente a desenvolver novos formatos relativos aos rendimentos abrangidos pela Diretiva 2011/16/UE, para um intercâmbio automático de informações seguro e reforçado na UE.

Segundo a comunicação em análise, para que as informações trocadas pudessem ser utilizadas imediatamente, seria essencial melhorar a identificação dos contribuintes. A experiência dos Estados-Membros mostra que é muito mais fácil cotejar as informações se for comunicado e utilizado um número de identificação fiscal (NIF) como identificador único. Deveria igualmente ser estudada a possibilidade de as administrações fiscais dos Estados-Membros terem acesso direto recíproco às áreas pertinentes das bases de dados nacionais, bem como o alargamento do acesso informatizado no domínio do IVA.

Abordando agora o Plano de Ação (COM(2012) 0722, 2012, p.2), a Comissão apresentou as iniciativas tomadas até então, e as novas iniciativas que poderiam ser desenvolvidas a curto, médio e longo prazo, na sequenciação das quais a Comissão teve em atenção a importância de não sobrecarregar os Estados-Membros e de ter em consideração a sua capacidade para adotar as ações necessárias. No essencial, o plano de ação contém medidas práticas que podem assegurar resultados concretos para todos os Estados-Membros e proporcionar apoio, nomeadamente, aos Estados-Membros aos quais foram dirigidas recomendações específicas por país²⁹ sobre a necessidade de reforçar a cobrança fiscal, no âmbito do exercício do Semestre Europeu de 2012.

A mensagem que resulta dos Estados-Membros é a de que deve ser dada prioridade máxima às ações já em curso e à execução e aplicação plenas da legislação recentemente adotada em matéria de cooperação administrativa e de luta contra a fraude fiscal. Os Estados-Membros também sublinharam a necessidade de incrementar rapidamente as propostas pendentes no Conselho e de dar especial atenção à luta contra a fraude e a evasão em matéria de IVA^{30 31}.

²⁹ Foram dirigidas recomendações específicas por país à Bulgária, Chipre, Eslováquia, Estónia, Hungria, Itália, Lituânia, Malta, Polónia e República Checa. É de referir que os Estados-Membros que beneficiavam de assistência financeira no âmbito do Fundo Europeu de Estabilidade Financeira (FEEF), do Mecanismo Europeu de Estabilidade Financeira (MEEF) ou nos termos do artigo 143º do Tratado são convidados a aplicar as medidas estabelecidas nas decisões de execução que lhes dizem respeito e especificadas nos seus memorandos de entendimento, bem como em eventuais suplementos subsequentes. Os Estados-Membros em causa são a Grécia, a Irlanda, Portugal e a Roménia.

³⁰ Conclusões do Conselho de Dezembro de 2011 (doc. 9586/12 – FISC 63 OC 213).

Os futuros desenvolvimentos passam pela necessidade de reduzir os custos e a complexidade dos sistemas fiscais tanto para os contribuintes como para as administrações fiscais. Para os contribuintes, uma redução dos custos e da complexidade constituiria um maior incentivo ao cumprimento das obrigações fiscais. Para as administrações fiscais, o desenvolvimento e a utilização plena das ferramentas automáticas e das técnicas de gestão de riscos libertaria recursos humanos e orçamentais para se concentrarem na realização dos objetivos específicos. A médio prazo (até 2014) o Plano prevê o reforço da troca de informações com base nas seguintes medidas (COM(2012) 0722, 2012, p.12-13):

- Desenvolvimento de formatos eletrónicos para a troca automática de informações – a Comissão estava a desenvolver novos formulários para a troca automática de informações sobre rendimentos do trabalho, honorários de administradores, produtos de seguros de vida, pensões, propriedade e rendimento de bens imóveis, em conformidade com a Diretiva 2011/16/UE³².

Além disso, a Comissão iria propor soluções práticas para outros tipos de rendimentos não especificados na referida diretiva, a utilizar pelos Estados-Membros a título facultativo, a fim de tirar ainda maior partido dos mecanismos nela previstos.

- Utilização de um número de identificação fiscal da UE (NIF) – Os NIF nacionais estão concebidos de acordo com regras nacionais que diferem consideravelmente, dificultando a correta identificação e registo dos NIF estrangeiros por terceiros (instituições financeiras, empregadores, outras entidades), bem como a comunicação desses dados pelas autoridades fiscais às outras jurisdições fiscais.

A criação de um NIF da UE poderia constituir a melhor solução para ultrapassar as dificuldades com que os Estados-Membros se deparam atualmente na correta identificação de todos os seus contribuintes (pessoas singulares e coletivas) envolvidos em operações transfronteiras. A alternativa entre um número único da UE ou o aditamento de um identificador da UE aos NIF nacionais existentes é uma questão que deveria ser analisada, bem como as ligações com outros sistemas de registo e identificação da UE.

Não obstante a simplicidade do conceito de NIF da UE, a sua aplicação é uma questão complexa que requer uma abordagem por fases.

³¹ Relatório ECOFIN ao Conselho Europeu sobre questões fiscais de 04.12.2012 (doc. 16327/12 – FISC 166 – ECOFIN 949) e Conclusões do Conselho sobre a Comunicação da Comissão de 13.11.2012 (doc. 16051/12 – PRESSE 465 – PR CO 60).

³² Artigo 8º, nº 1, da Diretiva 2011/16/UE do Conselho.

- Racionalizar os instrumentos de TI – A Comissão está a lançar um processo destinado a gerir, de forma adequada, os instrumentos de TI em toda a Europa, a fim de assegurar sistemas mais eficazes e com uma melhor relação custo-benefício. A Comissão considerará, nomeadamente, a possibilidade de desenvolver uma solução de TI central para as ferramentas eletrónicas de apoio à cooperação administrativa, a fim de reduzir os custos com TI dos Estados-Membros e permitir uma troca de informações mais rápida e mais eficiente.

3.2.1. Directivas e Regulamentos da União Europeia

No presente contexto, foram desenvolvidas uma série de diretivas, portanto atos da União que impõem aos Estados-Membros o cumprimento de determinados objetivos, deixando-lhes porém uma margem quanto à escolha da forma e modo da sua realização. Tais Diretivas regulam a troca de informações fiscais entre os Estados membros. Passamos então a analisá-las.

Antes de mais, mencionem-se, *brevitatis causae*, os instrumentos jurídicos que, pese embora não regulem apenas a troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia, relevam no que à proteção jurídica dos contribuintes diz respeito, assim: a Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, datada de 4 de Novembro de 1950; a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, de 7 de Dezembro de 2000; a Diretiva 95/46 CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de Outubro de 1995, respeitante à proteção de pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados; e a Convenção 108 do Conselho da Europa, de 28 de Janeiro de 1981, para a proteção das pessoas relativamente ao tratamento automatizado de dados de carácter pessoal.

No âmbito europeu, refiram-se e analisem-se os instrumentos jurídicos que regulam a troca de informações fiscais entre os Estados-Membros, quais sejam: o Decreto-Lei 62/2005, de 11 de Março, que transpõe a Diretiva 2003/48/CE, de 3 de Junho de 2003; o Regulamento (EU) nº 389/2012 do Conselho de 2 de Maio de 2012, que revogou o Regulamento (CE) nº 2073/2004 do Conselho de 16 de Novembro de 2004; a Diretiva 2010/24/EU do Conselho de 16 de Março de 2010, que revogou a Diretiva 2008/55/CE do Conselho de 26 de Maio de 2008; o Regulamento (EU) nº 904/2010 do Conselho de 7 de Outubro de 2010; o Decreto-Lei

nº61/2013 de 10 de Maio que transpõe para o ordenamento jurídico nacional a Diretiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011 e a Convenção da OCDE.³³

Começamos pela Diretiva 2003/48/CE, de 3 de Junho de 2003, a qual veio a ser transposta para Portugal pelo Decreto-Lei 62/2005, de 11 de Maio – I Série- A, nº 50 – Nela se previa que a assistência mútua tem como objetivo o assegurar da tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de pagamento de juros, no Estado da residência do respetivo titular, objetivo a que se propõe também o Decreto-Lei mencionado.

Ora, um problema suscitado por ambos os diplomas reside no facto de os regimes fiscais nacionais de tais rendimentos não se encontrarem harmonizados, o que fará com que o sujeito passivo possa eximir-se de ser tributado no que respeita aos juros recebidos num outro Estado. Com efeito, segundo Oliveira (2012), a Diretiva transposta, ora objeto de análise, consiste numa verdadeira medida de harmonização fiscal, que permite que os rendimentos do aforro nas formas de juros pagos num Estado-Membro a beneficiários efetivos de um outro Estado-Membro, possam estar sujeitos a tributação efetiva de conformidade com a legislação deste último, objetivo conseguido através de um instrumento específico que é o do intercâmbio automático de informação entre os Estados-Membros envolvidos, assim se permitindo realmente a tributação efetiva desses rendimentos no Estado-Membro de residência fiscal do beneficiário efetivo de acordo com a respetiva legislação nacional.

E se o objetivo passa pela tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de pagamento de juros no Estado da residência do respetivo titular, tal só é possível através da implementação de um mecanismo de troca automática de informações fiscais entre os Estados-Membros. É este o intento do mencionado Decreto-Lei, como é perceptível, aliás, no preâmbulo do mesmo: “... a troca de informações entre Estados-Membros relativas aos pagamentos de rendimentos da poupança sob a forma de juros aplicável aos pagamentos efetuados ou atribuídos por operadores económicos estabelecidos nos Estados-Membros a beneficiários efetivos que sejam pessoas singulares residentes noutro Estado-Membro. O objetivo final desta diretiva consiste em permitir que tais rendimentos pagos num Estado-Membro a beneficiários efetivos que sejam pessoas singulares residentes noutro Estado-Membro sejam sujeitos a uma tributação efetiva em conformidade com a legislação deste último Estado-Membro”.

³³ O único critério para a análise sequencial das Diretivas supra indicadas prende-se com a sua ordem cronológica.

De acordo com Machado (2005), efetivamente o regime comunitário relativo à tributação dos rendimentos da poupança estabelece um mecanismo de troca automática de informações entre os Estados-Membros, de forma a tributar no Estado-Membro da residência os rendimentos de juros que os particulares auferem através de operadores económicos estabelecidos noutros Estados-Membros.

Áustria, a Bélgica e o Luxemburgo usufruíram de um regime transitório, não adotando de imediato o mecanismo de troca automática de informações, ficando obrigados a efetuar uma retenção na fonte, da qual ficarão com apenas 25% da receita arrecadada, entregando os restantes 75% aos Estados-Membros da residência dos particulares. A taxa de imposto a reter, por estes países, foi de 15% durante os anos de 2005 a 2007, de 20% nos anos de 2008 a 2010 e de 35% a partir de 2011 (Machado, 2005).

Inúmeros têm sido os aperfeiçoamentos da Diretiva, desde a sua génese, com propostas tendendo à sua alteração, respeitando a evolução de que os produtos de poupança e de que o comportamento dos investidores têm sido alvo. O conveniente será que tal instrumento legislativo abranja ainda todos os rendimentos da poupança e os juros ou rendimentos equivalentes dos produtos. Urge, em acréscimo, fazer com que a Diretiva seja respeitada na íntegra.

Como pontos fortes do presente instrumento legislativo, cremos que é de salutar a garantia da tributação dos rendimentos da poupança conferida quando o contribuinte é chamado, em sede da sua residência, a pagar juros. Só da presente forma a Administração Fiscal se poderá assegurar de que tudo é tributado, não fugindo o sujeito passivo ao cumprimento das suas obrigações fiscais.

Por outro lado, atente-se na importância dada à cooperação, porquanto só quando determinado Estado-Membro se disponibiliza a prestar informações, poderá, da mesma forma, tirar vantagens da cooperação. É com base na confiança recíproca e solidariedade, inter-Estados, que é possível a existência de uma verdadeira cooperação entre as várias administrações fiscais dos Estados-Membros.

O intercâmbio de informação, que viabiliza pois o resultado esperado, é assim de aplaudir.

Entendemos, porém, que a Diretiva em causa deverá ser melhorada em diversos aspetos. Foi esse, aliás, o entendimento resultante da proposta de alteração da Diretiva, no dia 13 de Novembro de 2008, de forma a colmatar algumas lacunas existentes e a evitar a fraude fiscal. De facto, a Diretiva peca por lançar mão de estruturas intermediárias, ausentes de tributação,

para ocultar o beneficiário efetivo e o uso de produtos financeiros inovadores, designadamente, produtos de retalho e produtos de seguro, não incluídos na Diretiva.

A posteriori, vem a confirmar-se o supra mencionado, eram utilizadas estruturas *offshore* não tributadas, servindo de intermediários entre o contribuinte e o beneficiário final para ocultar o beneficiário efetivo real. Da análise feita, resultou que 35% dos depósitos não bancários dos Estados-Membros são do domínio de estruturas *offshore*, localizadas nas respetivas jurisdições. Ora, face a situações que tais, cremos que a União Europeia sairá fortalecida.³⁴

Cabe-nos agora analisar o Regulamento nº2073/2004 do Conselho, de 16 de Novembro de 2004, o qual está intimamente ligado à questão da cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo, tendo sido revogado pelo Regulamento nº389/2012 do Conselho, de 2 de Maio de 2012.

No concernente ao seu âmbito objetivo, o presente Regulamento, tendo sempre como prioridade o suprimir da fraude e evasão fiscais, estabelece as normas de cooperação em sede de impostos especiais de consumo. Tal instrumento jurídico prevê ainda os procedimentos adequados de forma a que o intercâmbio de informações eletrónicas, designadamente no que respeita a produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, vulgo IEC'S, se torne possível.

Por outro lado, incita ainda o Regulamento supra citado ao desenvolvimento da cooperação administrativa inter-Estados-Membros, analisando também o registo de operadores económicos e o sistema de verificação de circulação.

Relativamente ao seu âmbito subjetivo, o presente Regulamento é diretamente aplicável a todos os Estados-Membros da União Europeia. A troca de informações efetuar-se-á entre as autoridades competentes dos respetivos Estados-Membros da União Europeia, confira-se, a tal propósito, as disposições conjugadas do número 1 do artigo 2º com o número 1 do artigo 3º do Regulamento em causa.

Uma questão importante relativa ao Regulamento é saber qual a informação que poderá ser prestada, ou seja, poder-se-á transmitir apenas a alusiva ao contribuinte ou, para além dessa, poderemos lançar mão daquela outra pertencente a terceiros que estão de alguma forma implicados nas relações jurídico-tributárias?

³⁴ A este propósito, *vide* a Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=pt&ihtmlang=pt&lng1=pt,es&lng2=bg,cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=680685:cs>, consultado a 2 de Janeiro de 2014.

Parece que não há aqui uma resposta estanque, teremos de atender a cada caso concreto. Tudo depende da importância das informações atinentes aos terceiros que por algum motivo estiveram relacionados com o contribuinte objeto do procedimento.

Ficaram ainda algumas questões por resolver, haveria que prever mais e melhores contactos entre os vários serviços administrativos, não só para se combater a fraude fiscal, mas também para a cooperação ser mais célere.

Também o facto de se terem implementado novos instrumentos, no que à troca de informações diz respeito, tornou premente a necessidade de adoção de um novo Regulamento. Novos instrumentos ao nível da troca de informações fiscais surgiram e o seu funcionamento deverá ser mais alargado, mais intenso, mais rápido.

Pese embora tais necessidades, a verdade é que para uma harmonização das informações e para que as mesmas sejam disponibilizadas atempadamente, há disposições do Regulamento 2073 que deverão ser mantidas *qua tale*. É o caso da manutenção dos controlos recíprocos dos Estados-Membros, bem como das disposições relativas às notificações transfronteiriças das decisões administrativas e/ou assegurar-se ainda a presença de órgãos de um Estado-Membro no outro Estado-Membro.

Dificuldade acrescida surge quando nos deparamos com um Regulamento que não é suficientemente explícito em matéria de cooperação entre os Estados-Membros, porquanto urge delimitar, em termos precisos, direitos e obrigações das partes envolvidas.

Podemos constatar que o Regulamento (EU) nº 389/2012 do Conselho, de 2 de Maio de 2012 veio dar resposta a muitas das carências observadas no Regulamento anterior.

Ora, sempre centrando os nossos intentos em pôr fim aos fenómenos fraudulentos, apresenta-se o Regulamento nº389/2012, contemplando categorias obrigatórias de informações a trocar pelos Estados. Assim, preceitua o artigo 15º deste último Regulamento, em que a troca de informações se apresenta com carácter imperativo nos casos em que haja por exemplo risco da existência de fraude fiscal ou quando se suspeite designadamente que se cometeu infração em sede de legislação de IEC'S num outro Estado-Membro, que a mesma seja de tal modo grave que afete este último, entre outras situações elencadas no preceito. Sem prejuízo destas, vemos consagrada a troca facultativa de informações.

Também, à luz do novo Regulamento, é agora possível que os Estados-Membros possam reter eletronicamente os dados relativos às autorizações dos operadores económicos. Os Estados-Membros dispõem pois de um tempo limite em que devem guardar eletronicamente a

informação, o que viabiliza uma eficiente troca da informação, um acesso automático a esta e permite ainda o preservar, sem delongas, dos dados pertinentes.

Prevê-se ainda a chamada “informação de retorno”³⁵, meio através do qual será possível uma troca de informações mais precisa, com mais qualidade.

A informação objeto do intercâmbio de informação deverá ser constantemente atualizada.

Papel acrescido é atribuído à Comissão, porquanto a esta passa a ser atribuída a competência de execução, com vista a salvaguardar a aplicação uniforme do novo Regulamento e a seleccionar as categorias de dados que podem constituir objeto de troca de informações por parte dos respetivos Estados-Membros.

Quando acima mencionámos a urgência na existência de contactos entre os serviços administrativos, o Regulamento afirma que incumbirá à autoridade competente de cada Estado-Membro servir-se de um serviço central de ligação dos impostos em causa, o qual se ocupará dos contactos estabelecidos com os restantes Estados-Membros em sede de cooperação administrativa.

Parece-nos que bem andou o presente Regulamento ao clarificar e complementar as normas do anterior, já que se estabelecem mais condições para que se sinta uma maior cooperação entre os Estados-Membros.

Também a troca de informações sai a ganhar, na estrita medida em que as autoridades competentes dos Estados-Membros não se poderão eximir do intercâmbio das mesmas quando estejam em causa operações fraudulentas, prevendo-se e contornando-se assim o fator risco. Há mesmo a obrigação de prestar a informação.

Também, e ainda no âmbito da troca de informações fiscais, de acordo com o Princípio da Proporcionalidade, cremos que o Regulamento adotou especial cuidado com a salvaguarda dos dados pessoais, respeitando os Princípios e Direitos Fundamentais consagrados na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

O facto de se privilegiar o armazenamento eletrónico de dados e informações, bem como a sua permanente atualização, também confere grande credibilidade ao Regulamento objeto de análise, porquanto os Estados podem guardar uma boa quantidade de informação, sendo que o seu acesso pode ser imediato, prevendo-se uma maior celeridade no que diz respeito aos pedidos de informação, sendo possível atende-los sem qualquer morosidade.

³⁵ Informação que é transmitida em troca daquela que se recebe.

O Regulamento é ainda de aplaudir quando prevê a elaboração de estatísticas, a realização de relatórios por parte da Comissão e a avaliação das normas nele previstas, porquanto só diligenciando neste sentido podemos obter resultados mais eficazes.

Cabe-nos agora abordar a Diretiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de Março de 1976, a qual veio a ser substituída pela Diretiva 2008/55/CE, de 26 de Maio de 2008, e esta veio, por sua vez, a ser revogada pela Diretiva 2010/24/EU do Conselho, de 16 de Março de 2010 relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas.

A presente Diretiva diz respeito à assistência mútua, o que significa que se consubstancia no facto da autoridade requerida transmitir à autoridade requerente as informações necessárias à cobrança dos créditos gerados, cobrando-os, no Estado-Membro onde tem a sua sede³⁶. O sujeito passivo pode ainda reclamar o crédito em causa, sendo lícito à primeira suspender o processo de execução até à decisão, a não ser que haja manifestação em contrário por parte da segunda.

A autoridade requerida também pode levar a cabo medidas cautelares com o objetivo de salvaguardar a cobrança de créditos constituídos no Estado-Membro requerente, desde que a autoridade requerente fundamente tal pedido e a legislação do Estado-Membro onde tem a sua sede o permita.

Convém notar que os documentos e informações divulgados no âmbito da assistência mútua, relativamente à cobrança, não podem ser usados para fins diversos.

E, se é certo, por um lado, que os Estados-Membros possam dispor livremente de modalidades de reembolso no que respeita às operações de cobrança mais complicadas, a verdade é que não poderão os mesmos lançar mão da assistência mútua, em matéria de cobrança, com base em benesses financeiras ou em participação de resultados obtidos, a não ser em casos excepcionais.

Como pontos fortes da Diretiva, temos uma melhoria significativa dos processos de cobrança da União.

Em relação às desvantagens ou pontos fracos que a Diretiva encerra, constatamos, desde logo, obstáculos à aplicação, ao nível interno, das regras em matéria de cobrança, o que dificulta, por sua vez, o pleno desenvolvimento e funcionamento do mercado nacional.

Aqui assumem especial relevo regras de assistência mútua em matéria de cobrança.

³⁶ De notar que quando se procede à cobrança de um crédito, existe a possibilidade de estipulação de um prazo ao devedor para que este pague o imposto. Contudo, tal só se afigura razoável se e na medida em que a legislação em vigor na sede do devedor o permitam e ainda haja anuência por parte da autoridade requerente.

Por outro lado, a Diretiva não é explícita no que respeita à definição dos direitos e obrigações das partes envolvidas,

Ora, fruto da evolução dos tempos, a anterior Diretiva deixou de ser uma ferramenta útil face a novas questões com que o mercado interno se depara, urgindo alargar o âmbito da assistência mútua, facilitar a assistência à cobrança, tornando-a também mais eficaz, implementar normas mais claras e objetivas.

Assim, é agora permitido aos Estados-Membros solicitar assistência recíproca, ainda que não se tenham utilizado todos os meios internos de cobrança.

Novidade é ainda a introdução de formulários tipo para notificação de decisões que respeitem ao crédito e de um título executivo uniforme no Estado-Membro requerido, o que releva no âmbito do reconhecimento e tradução de instrumentos provenientes de outro Estado-Membro.

Por outro lado, estatui-se uma obrigação geral de divulgação dos pedidos feitos e dos documentos em formato digital, através de meios eletrónicos, o que vai fazer com que os pedidos sejam atendidos de forma mais célere e imediata, à semelhança do que se verifica no Regulamento nº389/2012 do Conselho, de 2 de Maio de 2012.

Em sede de intercâmbio de informações, designadamente naquelas em que não haja pedido prévio, incrementa-se também uma base jurídica sobre reembolsos de determinados impostos, prevê-se uma troca de informações direta entre os serviços e é conferida aos Estados-Membros a faculdade de assistirem e participarem nos inquéritos administrativos num outro Estado-Membro, desde que haja acordo entre autoridade requerida e autoridade requerente.

Na pendência de um processo de cobrança no Estado-Membro requerido, poderá o sujeito passivo reclamar determinado crédito, o próprio título executivo ou ainda a notificação que recebeu das autoridades do Estado-Membro requerente.

Na sequência de uma solicitação para assistência, a autoridade requerida pode exercer as competências que a legislação nacional prevê relativa a créditos de impostos ou direitos da mesma natureza ou de natureza semelhante.

No que respeita às informações divulgadas em sede de assistência mútua, estas podem ser utilizadas para outras finalidades, que não as constantes da Diretiva, contanto que a legislação interna do Estado transmissor e do Estado recetor das mesmas o consinta.

Desde logo, os pedidos de informação são tratados agora de forma mais rápida e imediata, fruto da adoção de uma obrigação geral de comunicação dos pedidos, utilizando-se, para o efeito, os dispositivos eletrónicos.

A assistência entre os Estados-Membros torna-se também mais eficaz, devido ao facto de os funcionários poderem dispor de uma maior participação no que respeita aos inquéritos administrativos. Na medida em que a sua legislação nacional o permita e tendo em vista a troca de informações, um Estado pode autorizar a entrada no seu território de funcionários autorizados da Administração fiscal de outro Estado, a fim quer de estarem presentes nos serviços em que as suas autoridades administrativas exercem funções, quer de estarem presentes em inquéritos administrativos, podendo interrogar pessoas, examinar documentos e analisar registos relativos a uma determinada pessoa. (Pereira, 2011, p.17).

O papel da cooperação administrativa na fiscalidade resulta aqui incrementado. Porém, mercê da evolução considerável verificada na mobilidade dos contribuintes, no número de operações transfronteiriças e na internacionalização dos instrumentos financeiros, ainda é difícil o correto estabelecimento pelos Estados-Membros dos impostos devidos, afetando o funcionamento dos sistemas fiscais e acarretando potenciais fenómenos de dupla tributação que incitam à fraude e à evasão fiscais. Estas dificuldades que associadas a competências de controlo exercidas a nível nacional comprometem o funcionamento do mercado interno, sendo a assistência mútua entre Estados-Membros a solução para eles gerirem o seu sistema de tributação interna, nomeadamente no que respeita à fiscalidade direta, concretizando-se aquela na disponibilização de informações provenientes de outros Estados-Membros (Oliveira, 2012).

Detenhamo-nos agora no Regulamento nº 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2010. O presente encontra-se intimamente ligado à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no âmbito do IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), o qual vem a tornar objetivas as disposições contidas no anterior Regulamento (CE) nº 1798/2003.

No que se refere ao seu âmbito objetivo, o Regulamento estabelece as regras e os procedimentos relativos à cooperação e intercâmbio de informações pelos quais as autoridades competentes de cada Estado-Membro norteiam a sua atividade, em sede de IVA, designadamente através dos meios eletrónicos.

Já no que ao seu âmbito subjetivo concerne, o Regulamento dirige-se a cada autoridade competente do respetivo Estado-Membro.

O Regulamento objeto de análise veio, com vista a combater o grande problema da fraude e evasão fiscais, implementar uma série de regras relativas ao intercâmbio de informações e à sua armazenagem, de forma a controlar a aplicação do IVA.

Prevêem-se agora certas condições para que os Estados-Membros possam aceder, de forma imediata, aos dados relativos à troca de informações fiscais, lançando mão das plataformas eletrónicas para o efeito, porquanto são estes os meios privilegiados que os Estados-Membros dispõem para o seu acesso. Também se criam procedimentos que lhes permitam a atualização e qualidade de tais dados, o que faz com que a informação seja fidedigna.

À semelhança dos instrumentos jurídicos anteriores, também no presente se estabelece o retorno da informação, o que melhora significativamente a qualidade da informação objeto de troca entre os Estados.

No artigo 13º do Regulamento, implementa-se a troca de informações sem pedido prévio, com o intuito, mais uma vez, de pôr fim ao fenómeno fraude fiscal, consagrando-se também categorias específicas que permitem uma troca automática da informação, facilitando-a.

É de salientar ainda, sempre com o fim último de combater a prática de atividades ilícitas, a criação de uma rede descentralizada, denominada de EUROFISC^{37e38}, com o objetivo de favorecer a cooperação desenvolvida entre os Estados.

³⁷ EUROFISC enquanto uma rede europeia descentralizada para uma maior cooperação entre os Estados-Membros na luta contra a fraude ao IVA.

³⁸ Na sua comunicação de 23 de Novembro de 2007 (COM(2007) 758 final), a Comissão apresentou uma panóplia de ideias pragmáticas e realistas que contribuíram para melhorar a luta contra a fraude ao IVA e solicitou ao Conselho que prestasse a necessária orientação política para a continuação dos trabalhos do grupo de peritos "Estratégia Antifraude Fiscal". No ponto 3.2 dessa comunicação, a Comissão reconhece a utilidade que representa para cada Estado-Membro obter com grande rapidez as informações noutros Estados-Membros sobre determinadas transações fraudulentas ou operadores fraudulentos. Faz referência ao mecanismo desenvolvido pela administração fiscal belga, em que participam alguns Estados-Membros. Indica estar disposta a analisar num espírito de abertura a criação de uma estrutura informal, composta por funcionários das administrações fiscais, com o objetivo de facilitar o intercâmbio de informações entre as autoridades fiscais nacionais. Na reunião de 4 de Dezembro de 2007, o Conselho tomou nota da comunicação da Comissão e convidou-a a prosseguir os seus trabalhos tendo em vista reforçar a gestão do sistema IVA da União Europeia pelos Estados-Membros. Neste espírito, foi apresentado ao Grupo de peritos "Estratégia Antifraude Fiscal" um projeto de criação de um dispositivo, a que foi dado o nome de Eurofisc, cujo objetivo consiste no reforço concreto da cooperação administrativa entre Estados-Membros. Paralelamente, na sua comunicação oral ao Conselho Ecofin de 14 de Maio de 2008, a Comissão manifestou-se disposta a apresentar, em Novembro de 2008, uma proposta de reformulação do Regulamento (CE) n.º 1798/2003, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do IVA, incluindo disposições que permitam o bom funcionamento do Eurofisc. Na reunião de 22 de Julho de 2008, o Conselho (Grupo das Questões Fiscais) analisou o documento de trabalho da Presidência sobre o projeto Eurofisc (documento 11714/08 FISC 91). Este documento enumera as alterações que é possível introduzir no regulamento de cooperação administrativa. Foram estabelecidas as seguintes diretrizes para o Eurofisc: o Eurofisc será uma rede descentralizada de intercâmbio de informações entre Estados-Membros sobre a fraude ao IVA, funcionando de modo coordenado relativamente a cada uma das suas tarefas; O Eurofisc reger-se-á por quatro princípios gerais: a liberdade de cada Estado-Membro participar em todas as tarefas da rede; a participação ativa no intercâmbio de informações; a confidencialidade das informações objeto de intercâmbio; a ausência de encargos suplementares para os operadores; O Eurofisc não será dotado de personalidade jurídica. O seu funcionamento será organizado mediante acordo dos Estados-Membros participantes, com o apoio da Comissão. As suas tarefas serão asseguradas por funcionários de ligação, peritos em matéria de fraude fiscal. Os seus trabalhos serão conduzidos por coordenadores designados de entre esses funcionários. A atividade do Eurofisc será regularmente avaliada pelos Estados-Membros; As tarefas do Eurofisc serão as seguintes: constituir um dispositivo de alerta rápido multilateral em matéria de luta contra as fraudes ao

Uma das vantagens do Regulamento é que o intento de cooperação administrativa na fiscalidade é conseguido.

Por último, temos o Decreto-Lei nº61/2013, de 10 de Maio que transpõe para a ordem jurídica nacional a Diretiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011, que vem revogar a Diretiva 77/799/CEE, do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977.

A Diretiva 77/799/CEE tem como alcance a cooperação recíproca entre as autoridades competentes dos Estados-Membros, aplicando-se, no que diz respeito ao seu âmbito objetivo, aos impostos sobre o rendimento, o património e os prémios de seguros e aos impostos de natureza idêntica ou análoga que venham a acrescer aos impostos sobre o rendimento e o património mencionados relativamente a cada Estado-Membro.

À semelhança dos instrumentos jurídicos já analisados, também esta Diretiva visa o combate à fraude e evasão fiscais que pode traduzir-se em distorções nos movimentos de capitais e nas próprias condições da concorrência, o que poderá, em última análise, redundar no mau funcionamento do Mercado Comum, assim se reitera a ideia da assistência mútua e cooperação administrativa, bem como de um reforço da colaboração ao nível comunitário.

Prevê-se, no seio da Diretiva 77/799/CEE, a troca de informações a pedido, podendo as Administrações fiscais solicitar determinada informação à autoridade competente de outro Estado-Membro e é este que decide se, naquele caso concreto em que não se vislumbram informações no que concerne às transações efetuadas pelos sujeitos passivos estabelecidos no seu território, haverá ou não necessidade de apresentar um pedido de informações a outro Estado-Membro. Ora, a verdade é que este poder de recorrer à assistência mútua e cooperação administrativa traduz-se numa faculdade e não numa obrigação, poder que resulta do livre arbítrio das autoridades fiscais, quando estas assim o julguem necessário poderão lançar mão do pedido de informações em causa.

Segundo o entendimento de Mengozzi (2007)³⁹, há que chegar a um equilíbrio entre as exigências ínsitas à aplicação da livre circulação de capitais e as limitações que decorrem da assistência mútua das administrações fiscais dos Estados-Membros.

Um aspeto negativo que decorre da presente Diretiva é o facto de se apresentarem obstáculos administrativos aos Estados-Membros de obterem informação de outros Estados-Membros, tornando inviável a justificação de medidas fiscais discriminatórias e isto pode resultar das dificuldades de aplicação prática do presente instrumento jurídico. Por outro lado, segundo

IVA e coordenar os intercâmbios de informações e os trabalhos dos Estados-Membros participantes resultantes da exploração dos alertas.

³⁹ Processo C-184/05 Twoh International contra Staatssecretaris van Financiën.

Oliveira (2012), e como se verifica também no regulamento nº 904/2010 e na Diretiva 2010/24/EU, também no presente instrumento jurídico se apresentam dificuldades no estabelecimento dos impostos devidos, o que incita à fraude e à evasão fiscais, comprometendo o funcionamento do mercado interno, passando a solução pela disponibilização de informações provenientes de outros Estados-Membros.

Convém assinalar aqui a existência de limites no âmbito do intercâmbio de informações⁴⁰, não se tornando, pois, obrigatória a troca de informações, designadamente nos seguintes casos: quando o Estado que solicitou a informação não possa aceder à mesma, porque isso implicaria a adoção de práticas contrárias à sua legislação; ou quando esse mesmo Estado não possa obter a informação pedida, porquanto obtê-la significaria extravasar os poderes que lhe são concedidos pela sua legislação, enquanto conjunto de disposições que, à luz do Direito Constitucional e Administrativo, devem ser cumpridas obrigatoriamente pelas autoridades do Estado a quem a informação é solicitada, ou pela sua prática administrativa, englobando esta um conjunto de regras e procedimentos, tais como instruções e/ou medidas administrativas necessárias à obtenção de determinada informação; ou também quando o Estado não possa solicitar ou divulgar informação equivalente à pedida, mercê de razões de facto ou de direito, operando, quanto a este último limite, o Princípio da Reciprocidade, na medida em que não é obrigatória a troca de informações quando o Estado requerente não possa obter ou transmitir a informação pedida pelo Estado requerido.

Quanto ao âmbito objetivo, a Diretiva 2011/16/EU aplica-se a todos os tipos de impostos que sejam cobrados por um Estado-Membro ou em seu nome, ou pelas respetivas subdivisões territoriais ou administrativas ou em seu nome, incluindo as autoridades locais.

Com efeito, a Diretiva implementa regras mais explícitas para regulamentar a cooperação administrativa inter-Estados, consagrando também instrumentos que promovem uma atuação mais eficaz no combate à evasão e fraude fiscais, evitando as perdas de receitas fiscais.

Assim, adotam-se novos elementos na Diretiva, quais sejam: o retorno da informação e o uso de formulários e canais de comunicação, a extensão do âmbito da cooperação administrativa no que respeita aos impostos e modalidades de cooperação, a previsão de um intercâmbio de carácter obrigatório em certos domínios, a implementação das informações na posse de instituições bancárias ou financeiras, estabelecem-se agora prazos para a transmissão de dados.

⁴⁰ Vide o artigo 8º da Diretiva 77/799/CEE.

Por outro lado, o âmbito de aplicação da Diretiva repercute-se aos instrumentos internacionais em matéria de cooperação administrativa.

Na verdade, embora plasmando muitos dos resultados da anterior, a presente Diretiva explicita nos seus preceitos regras pelas quais a cooperação administrativa entre Estados-Membros se deve reger, de forma a conseguir-se uma cooperação administrativa mais ampla entre os Estados.

Com este novo instrumento jurídico, são estabelecidos prazos máximos para a divulgação de informações, de modo a alcançar uma troca de informações eficaz. Assim, são fixados dois meses na hipótese da autoridade requerida ter já as informações solicitadas e seis meses se esse não for o caso, podendo ainda acordar prazos diferentes entre ambas as autoridades dependendo dos casos. A Diretiva vai mais longe quando, de forma a garantir o cumprimento dos prazos, fixa obrigações para a autoridade requerida de informar que recebeu o pedido, de resolver hipotéticas lacunas que o pedido encerre e de comunicar se há ou não obstáculos que possam comprometer o cumprimento do prazo fixado.

A troca automática de informações assume agora carácter obrigatório no que respeita a cinco categorias de rendimento, reforçando-se, pois, o combate à fraude fiscal.

A forma dos documentos assume especial relevo agora, prevendo-se formulários, formatos e canais de comunicação normalizados.

Atente-se ainda na importância da prova das informações recebidas. O valor probatório da informação do Estado requerente é idêntica à recebida do exterior e para a conseguida através de norma interna que legitima a sua obtenção.

A presente Diretiva aponta também na máxima conjugação de esforços por parte do Estado-Membro requerido quando, perante o pedido de determinada informação, deva, respeitando os preceitos legais, fazer tudo ao seu alcance para prestar a informação solicitada, isto ainda que tal informação não sirva os seus propósitos fiscais. Há, de facto, limites, mas os mesmos não servem como desculpa para a não prestação de informações, não se pode portanto o Estado eximir de as prestar se porventura não tem interesse nas mesmas.

Refira-se que, à semelhança do que se verifica na Diretiva 77/799/CEE, no que respeita ao facto de haver a possibilidade de recusa na transmissão de informações quando esteja em causa a divulgação de um segredo comercial, industrial ou profissional ou ainda quando essa mesma informação seja contrária à ordem pública, tal mantém-se com a nova Diretiva. A única alteração passa por já não termos um preceito concernente à reciprocidade, tendo-se este suprimido.

Ora, o uso da informação para outras finalidades que não as previstas depende, já o sabemos, do aval por parte da autoridade competente do Estado-Membro que transmite a informação, contudo, e eis aqui mais uma novidade da Diretiva em causa, é imperioso que esta seja concedida se puder ser utilizada para fins semelhantes, aqui a autorização é obrigatória portanto.

Também aquelas informações que sirvam processos judiciais e administrativos, no âmbito de infrações à legislação fiscal, não depende agora de prévia autorização por parte do Estado e a Diretiva objeto de análise volta aqui a inovar.

De acordo com os trâmites da nova Diretiva, também se torna possível a transmissão da informação pela autoridade requerida a um terceiro Estado-Membro que nela revele interesse, urgindo, porém, que tal divulgação seja comunicada previamente ao Estado requerido.

Prevê-se ainda que os funcionários de ambos os Estados possam estar presentes nos serviços administrativos e ainda que os mesmos possam participar em inquéritos também de natureza administrativa. Neste sentido, introduz-se, por exemplo, o poder dos funcionários do Estado-Membro requerente poderem entrevistar pessoas, desde que o direito interno do Estado-Membro requerido o preveja ou de ficarem com cópias de documentos a que tenham tido acesso.

A Diretiva objeto de análise é de aplaudir, desde logo, porque salvaguarda o facto de um Estado-Membro não se poder recusar a prestar a informação solicitada quando a mesma se encontre na posse de determinada instituição bancária ou qualquer outra financeira, de um agente ou fiduciário ou por estarem relacionadas com uma participação no capital de uma pessoa. Isto é notável, porquanto faz com que não se recorra ao segredo bancário de forma abusiva no que diz respeito à cooperação entre as respetivas Administrações fiscais.

Podem, no entanto, surgir conflitos entre as Convenções sobre Dupla Tributação e as presentes Diretivas. A solução passa por adotar a norma que encerre maiores possibilidades de troca de informações. No caso de ambas as normas apontarem nesse sentido, então deveremos ater-nos àquela que preste maiores garantias de segredo tributário no Estado requerente (Oliveira, 2012, p.230-231).

Convém ainda pronunciarmo-nos quanto aos meios de troca de informações fiscais, sabendo, desde já, que os meios eletrónicos assumem especial destaque no Regulamento 389/2012 do Conselho. Assim, e como preceituam os números 1, 2 e 3 do artigo 22º do Regulamento 389/2012 do Conselho, para a aplicação dos impostos especiais de consumo, as autoridades

competentes dos Estados-Membros possuem um registo nacional inserido numa base de dados eletrónica.

Por outro lado, tenhamos em atenção o artigo 23º do mesmo Regulamento, porquanto se inova com a implementação de um sistema eletrónico de alerta precoce através do qual o serviço central de ligação ou um outro do Estado-Membro de partida dos produtos sujeitos a estes impostos especiais de consumo preste uma mensagem de informação ou de alerta ao serviço de ligação do Estado-Membro de destino, mal o serviço pertença às informações do Documento Administrativo de Acompanhamento, o DAA, e o mais tardar no momento da partida dos produtos.

A norma do artigo 28º do Regulamento em causa remete também para a relevância dos meios eletrónicos, afirmando que as informações serão transmitidas por essa via.

Uma última condição regula a troca de informações fiscais, como indica o artigo 29º do Regulamento, assim os pedidos de assistência, pedidos de notificação inclusive, e os documentos apensos poderão ser expressos em qualquer língua escolhida entre a autoridade requerida e a autoridade requerente, e apenas nas situações em que a primeira justifique o pedido de tradução na língua oficial ou numa das oficiais do Estado-Membro da autoridade requerida.

Como se constatou, na sequência dos diplomas descritos, tem havido um esforço continuado por parte da União Europeia no sentido de efetivar a troca de informações, designadamente a troca automática de informações, usando, para o efeito, meios eletrónicos.

3.2.2. Os Princípios subjacentes à Troca de Informações

Além do acima exposto, convém proceder à análise dos múltiplos princípios que presidem ao intercâmbio de informações fiscais entre os Estados-Membros, porquanto dispomos de princípios respeitantes ao próprio procedimento da troca de informações, são eles: o Princípio da Equivalência, o Princípio da Reciprocidade, o Princípio da Subsidiariedade, o Princípio da Atuação por Conta Própria; e os princípios que regem o uso das informações trocadas, quais sejam: o Princípio da Especialidade e o Princípio da Confidencialidade.

Começamos pelo Princípio da Equivalência⁴¹, segundo o qual o Estado-Membro requerido não tem de prestar mais informações ao Estado-Membro requerente do que as que podem ser conseguidas pelas autoridades nacionais daquele Estado-Membro, num procedimento

⁴¹ O Princípio da Equivalência encontra-se mencionado no número 1 do artigo 8º da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, no número 2 do artigo 17º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, no número 2 do artigo 40º do Regulamento nº 1798/2003 do Conselho e no número 2 do artigo 54º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho.

semelhante, ao nível da sua legislação ou das suas práticas administrativas, as quais podem ser obtidas de acordo com a prática administrativa normal, referimo-nos a informações das autoridades fiscais ou que estas conseguem aquando da determinação do imposto e isto poderá implicar investigações várias ou um exame à contabilidade do sujeito passivo ou de terceiros.⁴²

Este princípio baseia-se em obrigações de troca de informações proporcionais entre os Estados, verifica-se pois aquilo a que chamamos de *fair playing field*. O que significa que a autoridade do Estado-Membro requerido só concede assistência ao Estado-Membro que as solicitou se a informação objeto de troca for conseguida de acordo com os ordenamentos jurídicos em causa. Se, porventura, o Estado-Membro requerente obtém determinada informação que, de acordo com o seu ordenamento jurídico, não seria suposto obter e se, nessa medida, se servir do Princípio da Equivalência sempre que as regras de acesso aos dados sejam mais alargadas e ajustáveis no Estado requerido, então viola-se aqui o Princípio da Igualdade, porquanto se nos apresentam dois contribuintes de um mesmo Estado-Membro, residentes e não residentes, a serem tributados de forma distinta dependendo se os factos foram realizados apenas no território do Estado-requerente ou o forem também no território do Estado-requerido. Calderón Carrero (2000, p.161-162), após aludir à existência de um mínimo denominador comum e ao estabelecimento de um *fair playing field*, salienta que se instaurou um sistema que estabelece um nível de intercâmbio de informação mínimo que resulta no princípio obrigatório para os Estados; tal nível mínimo e comum pretende assegurar que os Estados estão em situação de paridade no que à obrigação de fornecimento de informações se refere.

Na verdade, a intenção deste princípio é exatamente a de estabelecer uma garantia para os particulares de que os limites impostos pela legislação nacional dos Estados-Membros são para ser respeitados, visando-se a obtenção de informações fiscais destinadas a serem transmitidas entre esses mesmos Estados. A existência de tais limites legais importa todos os princípios e normas jurídicas que, nos ordenamentos jurídicos nacionais, limitam a atuação das administrações fiscais.

Por esta via, o princípio impede que a assistência administrativa mútua entre os Estados-Membros, designadamente a aqui tratada troca de informações fiscais, leve a que as

⁴² Marín (2006, p.177-178) sustenta isso mesmo afirmando que a autoridade do Estado requerido não está obrigada a prestar assistência, intercambiar a informação, à autoridade do Estado requerente, que não possa ser obtida segundo as disposições do Estado requerido.

administrações fiscais nacionais possuam novos e acrescidos poderes de obtenção e de transmissão de informações.

Um outro princípio expressivo da troca de informações fiscais é o Princípio da Reciprocidade⁴³, estamos face a um princípio de Direito internacional geral, pelo qual o Estado requerente poderá solicitar e obter informações nos mesmos termos em que, num caso semelhante, poderia transmiti-las ao Estado requerido.⁴⁴

Só pelo presente princípio se assegurarão condições iguais na relação inter-Estados no âmbito de um procedimento de troca de informações fiscais, por conseguinte será improvável que o Estado requerido transmita informação insuscetível de ser prestada pelo Estado requerente, se fosse este último o Estado a quem a informação foi pedida.

Portanto, o que verdadeiramente está em causa é o facto de os Estados poderem recusar a transmissão de informações pedidas invocando tal princípio, no fundo dispõem aqui de um livre arbítrio que se consubstancia num equilíbrio das relações de intercâmbio de informações, que resultará em não prestar informações sem que possam obter igual contrapartida. O Estado requerente acederá à informação solicitada quando, numa situação idêntica, poderia prestar a mesma.

Assim, o princípio da reciprocidade possibilita o estabelecimento de uma esfera de discricionariedade, visando a existência de um equilíbrio nas relações de troca de informações entre Estados e, desse modo, evitando que uma das partes acabe por responder a solicitações sem que possa obter igual contrapartida (Moura, 2007, p.94). Como refere Marín (2006, p.82), este princípio não consubstancia uma restrição ou proibição à troca de informações fiscais, sendo sim um limite potestativo que os Estados-Membros podem fazer atuar a fim de recusarem a prestação de informações.

O princípio da reciprocidade e o princípio da equivalência, anteriormente abordados, têm algumas semelhanças entre si, mas não podem, nem devem ser confundidos. Assim, no âmbito do princípio da reciprocidade, o Estado requerente pode obter a informação quando, em situação idêntica, poderia fornecer a informação, enquanto no âmbito do princípio da equivalência, presta-se informação que o Estado requerente também pode prestar, mas já não do que está para além das suas próprias normas e práticas administrativas (Pires, 2011, p.491).

⁴³ O Princípio da Reciprocidade encontra-se estatuído no número 3 do artigo 8º da Diretiva 77/799/CE do Conselho, no número 3 do artigo 17º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, no número 3 do artigo 40º do Regulamento nº 1798/2003 e no número 3 do artigo 54º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho

⁴⁴ Para Marín (2006, p.82), o Estado requerente pode obter a assistência na medida em que é capaz de fornecer, quando solicitado, assistência semelhante a favor de outro Estado.

Segue-se o Princípio da Subsidiariedade, consagrado na alínea b) do número 1 do artigo 30º do Regulamento nº 2073/2004 do Conselho, no número 1 do artigo 2º da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, no número 1 do artigo 17º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, na alínea b) do número 1 do artigo 40º do Regulamento nº 1798/2003 do Conselho e na alínea b) do número 1 do artigo 54º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho. De acordo com o presente Princípio, um Estado-Membro só pode requerer informações fiscais a outros Estados na medida em que não disponha já de nenhuma fonte nacional para o efeito.⁴⁵

O que se verifica é que, apesar disso, o Estado-requerido não tem como saber se o Estado-Membro requerente esgotou ou não todos os instrumentos internos para a obtenção das informações solicitadas antes de as prestar. Ora, o que muitos Estados-Membros fazem é pedir ao Estado-Membro requerente que ao mesmo tempo que faz o seu pedido de informação, confirme oficialmente se respeitou as exigências do presente princípio. A maioria dos Estados parte do pressuposto que o Estado-Membro requerente da informação acatou o Princípio da Subsidiariedade, acreditando nos postulados da boa-fé e confiança mútua entre as administrações fiscais e, neste sentido, não seria pois justo por em causa tais pressupostos. Calderón Carrero (2000, p.83) acrescenta que exigir de forma excessivamente rígida o cumprimento do princípio da subsidiariedade colocaria em causa aqueles postulados e, simultaneamente, poderia constituir um sério obstáculo às trocas de informações⁴⁶.

Se porventura o Estado-Membro requerente não cumprir o princípio sub judice, o Estado-Membro requerido poderá negar a transmissão das informações pedidas, pode recusar-se a participar no procedimento objeto da troca de informações fiscais a pedido.

Note-se porém que este princípio é utilizado apenas na modalidade troca de informações a pedido, pois nas restantes modalidades a origem dos respetivos procedimentos de troca de informações reside numa comunicação sistemática de informações ou numa divulgação de informações por iniciativa do próprio Estado-Membro que as transmite, sem que necessariamente se tenham esgotado já as fontes internas de informação do Estado-Membro requerente.

Em sentido contrário, Moura (2007, p.98-99) entende que o princípio de subsidiariedade é aplicável às trocas automáticas e às trocas espontâneas de informações, partindo do

45 Para Marín (2006, p.187), este é o princípio na base do qual as petições de assistência só podem ser realizadas depois de se terem esgotado as possibilidades de adquirir meios de prova através dos meios nacionais.

46 No mesmo sentido, P. Adonnino, *“La cooperazione tra le amministrazioni finanziarie” in L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno I settanta anni di “Diritto e pratica tributaria”*, Genova, 2-3 Luglio 1999, Padova, Cedam, 2000, p. 739.

pressuposto de que se o Estado que recebe informações, por uma dessas formas, não tem conhecimento da existência de uma relação jurídico-tributária ou não possui os elementos suficientes para identificar determinadas situações de fraude ou evasão fiscais, será por que foram esgotados os meios de que dispõe na ordem interna para esse efeito. Pereira (2011, p.49), não concorda com esta posição, pois, importa considerar o seguinte: as informações que são transmitidas, por via daquelas modalidades de troca de informações, podem ser já do conhecimento do Estado-Membro a quem são transmitidas – por exemplo, por declaração do próprio contribuinte ou por via da atuação da respetiva Administração fiscal; por outro lado, se essas informações forem desconhecidas do Estado-Membro que as recebe, tal não quer dizer, *ipso facto*, que tal desconhecimento seja resultante da insuficiência dos respetivos meios internos de informação – pode resultar, por exemplo, de nunca o contribuinte em causa ter sido visado pela ação, *maxime* fiscalizadora, da respetiva Administração fiscal – e, mesmo que seja essa a causa do desconhecimento, tal só poderá ser devidamente aquilatado quando aquelas informações são recebidas no Estado-Membro que delas é destinatário.

Estando em causa um procedimento de troca de informações fiscais a pedido entre os Estados-Membros da União Europeia, contanto que se observe este Princípio da Subsidiariedade, existe a obrigação por parte do Estado-Membro requerido de transmitir as informações que lhe são solicitadas pelo Estado-Membro requerente, “a contrario”, isto é, se o Estado-Membro requerido não prestar as informações pedidas pelo Estado requerente, encontramos-nos face à violação do Direito da União e, incumprindo-se as disposições previstas nos artigos 258º a 260º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, é admissível recorrer para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

Se por algum motivo a autoridade fiscal do Estado requerente puser em risco o objetivo pretendido da informação no intuito de a obter, não se aplica o Princípio da Subsidiariedade, ainda que essa autoridade atue dentro do âmbito da sua competência e se sirva dos meios adequados para aceder à informação pretendida.

Convém agora explicitar um outro Princípio, o da Atuação por Conta Própria, estatuído no número 4 do artigo 5º do Regulamento nº 2073/2004 do Conselho, no número 2 do artigo 2º da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, no número 1 do artigo 18º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, no número 4 do artigo 5º do Regulamento nº 1798/2003 do Conselho e no número 5 do artigo 7º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho. Tal Princípio dita que os Estados-Membros se sirvam do mesmo procedimento que utilizam no domínio interno para o aplicar aos pedidos de informações fiscais. Assim, igual conduta, em termos de cuidado e lançando

mão dos mesmos dispositivos legais, deverá ser adotada pela autoridade competente de cada Estado-Membro quer para os pedidos de informações provenientes de outros Estados-Membros, quer quando deseje aceder a informações para cumprir os seus projetos ao nível interno.⁴⁷

O objetivo deste princípio é não permitir que um Estado se exima de transmitir determinada informação, quando o próprio não tem interesse em obter informações fiscais pedidas por outro Estado, urge acabar com este *domestic tax interest*⁴⁸.

Pertinente será referir que este princípio só atua no seio da troca de informações a pedido.

Além dos princípios que mereceram a nossa melhor atenção, procederemos agora à análise daqueles que operam nos meandros das informações transmitidas.

Ora, desde logo, surge-nos o Princípio da Especialidade, designadamente nos segundo, terceiro e quarto parágrafos do nº 1 do artigo 31º do Regulamento 2073/2004 do Conselho, no número 1 do artigo 7º da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, no primeiro, segundo e terceiro parágrafos do número 1 do artigo 16º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, no primeiro, segundo, terceiro e quarto parágrafos do número do artigo 41º do Regulamento 1798/2003 do Conselho e no primeiro, segundo, terceiro e quarto parágrafos do número 1 do artigo 55º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho. Tal princípio concretiza-se na ideia de que, no seio de um procedimento de intercâmbio de informações fiscais, um Estado-Membro não pode utilizar as informações de que dispõe para fins contrários daqueles para os quais foram solicitadas.⁴⁹

Este princípio torna possível averiguar o uso dado à troca de informações fiscais, limitando a utilização da mesma e inviabilizando, da presente forma, que o Estado-Membro recetor da informação aproveite a mesma para cumprir outros desígnios que não os que o Estado-Membro que as disponibilizou entende. Por esta via, salvaguardam-se direitos e garantias dos contribuintes ao proibir o uso abusivo dos instrumentos de troca de informações fiscais pelos Estados.

⁴⁷ Marín (2006, p.189) entende que com este princípio pretende-se quebrar com as regras internas de alguns Estados-Membros (como Portugal e Holanda) que estabeleciam, apenas para pedidos de informação, a obrigação de notificação prévia ao contribuinte, com os consequentes atrasos ou perda de eficácia na prestação da assistência.

⁴⁸ Como explicita Giner (2008, p.117), o “interesse tributário nacional” refere-se a uma situação em que uma parte contratante somente pode proporcionar informação a outra se tem interesse na informação requerida para os seus propósitos tributários.

⁴⁹ Como refere Marín (2006, p.191) este é, pois, o princípio de acordo com o qual a autoridade que recebe os meios de prova do estrangeiro só pode utilizá-los para o fim para o qual foram requeridos, ficando proibido o seu uso para outro fim.

Neste âmbito, apresentam-se-nos dois tipos de limitações ao uso da informação. Temos aquele que proíbe a utilização da informação trocada com um fim diferente ao qual se destina a mesma. Este tipo de impedimento ao uso da informação faz com que não seja admissível o recurso à mesma para outros propósitos dissociados das questões fiscais que deram origem à troca de informações, para os quais deverão ser empregues os instrumentos de cooperação internacional para o efeito.

E, se é verdade que as informações fiscais trocadas através dos instrumentos de cooperação fiscal internacional são essenciais no combate a atividades criminosas, tais como o branqueamento de capitais, não podemos esquecer que tais instrumentos pugnam pelo término da dupla tributação internacional e a denúncia de situações de dupla não tributação ou de práticas de evasão ou fraude fiscais.

O segundo tipo de limitação ao uso da informação proíbe a utilização desta com um fim distinto daquele para o qual a mesma foi divulgada. O que significa que, se determinado Estado-Membro dispõe de informações fiscais respeitantes a certa pessoa ou tributo, não será razoável que o utilize para diferente relação jurídico-tributária fomentada com outra pessoa ou em razão de distinto tributo.

Porém, é lícito ao Estado-Membro que presta as informações autorizar o seu uso para finalidades diversas das que deram origem à sua transmissão se e na medida em que a sua legislação interna conceba que tais informações possam, nas mesmas circunstâncias, ser utilizadas para finalidades semelhantes. A autorização em causa só será viável se o procedimento que permitiu o acesso às informações pela autoridade competente do Estado-Membro transmissor admitir que as autoridades administrativas ou judiciais as usem para os mesmos fins que o Estado-Membro que as obtém pretenda e ainda se a legislação do Estado-Membro que disponibiliza as informações autorizar a que as mesmas sejam utilizadas em procedimentos administrativos ou em processos judiciais semelhantes aos que o Estado-Membro recebe pretenda utilizar. Portanto, a autorização em causa dependerá das mesmas circunstâncias e fins semelhantes entre as informações prestadas e as obtidas inter-Estados. Está em causa o número 2 do artigo 31º do Regulamento nº2073/2004 do Conselho.

Objetiva-se, assim, o uso da informação recebida para fins distintos dos do momento do seu pedido, que possibilitariam solicitar ou transmitir tal informação num outro procedimento de troca de informações. Desta forma, os Estados-Membros poderão servir-se já da informação ao seu dispor, não sendo necessário um novo procedimento de troca de informações.

Parece-nos, todavia, que também o contribuinte visado pelo procedimento de troca de informações tenha o direito de aceder ao conteúdo da autorização dada pelo Estado-Membro emissor das informações, de forma a poder provar se os quesitos das normas de que depende se encontram *in casu* verificados. A contrário, não estaremos a respeitar o direito de defesa do próprio sujeito passivo. A sustentar esta afirmação, Pereira (2011, p.54) entende que o contribuinte visado pelo procedimento de troca de informações, no âmbito do qual ocorra aquela derrogação, deve ter acesso ao teor da mencionada autorização concedida pelo Estado-Membro que transmite as informações, a fim de poder comprovar se os respetivos requisitos legais de que depende estão, ou não, preenchidos no caso concreto. A não ser assim, estar-se-á a afastar um legítimo direito de defesa dos contribuintes e, por outro lado, potencia a ocorrência de situações de uso indevido das referenciadas normas europeias que permitem aquela derrogação.

No concernente ao presente princípio, se porventura a legislação nacional ou a prática administrativa de um Estado-Membro impuserem, na sua ordem interna, limites mais restritos do que os previstos na legislação europeia, o Estado-Membro poderá não prestar informações ao Estado requerente se este último não se obrigar a respeitar as restrições acrescidas.

Um outro princípio de extrema valia é o Princípio da Confidencialidade, referido no número 1 do artigo 31º do Regulamento nº2073/2004 do Conselho, no número 1 do artigo 7º da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, no número 1 do artigo 16º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, no número 1 do artigo 41º do Regulamento nº 1798/2003 do Conselho e no número 1 do artigo 55º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho, segundo o qual a autoridade do Estado-Membro que recebe as informações fiscais prestadas através de um procedimento de troca de informações não pode divulgá-los a terceiros.⁵⁰

Assim, o dever de guardar segredo abrange a informação objeto da troca de informações entre as autoridades nacionais dos Estados-Membros, remetendo-se para o respetivo direito fiscal nacional dos Estados-Membros o seu conteúdo e limites. Encontramo-nos pois a um dever de guardar segredo no que respeita à informação recebida através do intercâmbio de informações fiscais que deverá ser atendido, como deve ser atendido, aliás, o dever de sigilo da Administração fiscal interna do Estado-Membro que recebe a informação. Na opinião de Calderón Carrero (2000, p.225) estamos perante uma autêntica cláusula de segredo tributário

50 Como afirma Marín (2006, p.194), decorre deste princípio que a autoridade que recebe os meios de prova do estrangeiro não pode comunicá-los a terceiros, nem a particulares, nem autoridades de outra natureza.

internacional que protege os mesmos interesses (públicos e privados) subjacentes na figura interna do segredo tributário mas a nível internacional ou comunitário.

O Princípio da Confidencialidade implica obrigações e direitos, obrigações que terão de ser assumidas por parte dos Estados e direitos das e para as pessoas pelo princípio incluídas. Como refere Calderón Carrero (2000, p.235), o princípio da confidencialidade é uma norma de Direito da União que goza de efeito direto⁵¹, sendo geradora de obrigações para os Estados e de direitos para as pessoas por ele abrangidas.

Logo, se o Princípio é desrespeitado por qualquer razão, há responsabilidade dos Estados-Membros por incumprimento do Direito da União, levando ao dever de indemnizar o sujeito passivo pelos eventuais danos causados. O que quer dizer que se há um Estado-membro que recebe informações de outros infringe a confidencialidade ínsita às mesmas, é responsável, sendo obrigado a indemnizar se danos se gerarem para o contribuinte.

Também nos meandros deste Princípio, como se verifica no anterior, no Princípio da Especialidade, se a legislação nacional ou a prática administrativa de um Estado-Membro estatuírem, na respetiva ordem interna, regras mais restritas quanto ao dever de segredo do que as existentes nos preceitos europeus, então assiste a faculdade ao Estado-Membro de poder recusar transmitir informações, na medida em que o Estado-Membro a quem as informações são prestadas não se obrigue a respeitar maior salvaguarda do sigilo da informação, *vide* o número 2 do artigo 7º da Diretiva 77/7999 do Conselho.

Relativamente às pessoas que podem obter as informações transmitidas no âmbito de um procedimento de intercâmbio de informações, há que mencionar aqui o chamado *círculo de confidencialidade*⁵², visto que só determinados contribuintes e autoridades podem aceder a tais informações.

Contudo, e apesar do supra referido, a verdade é que poderá transmitir-se publicamente, desde que a autoridade competente do Estado-Membro que divulga as informações a tal não se oponha, toda ou parte da informação obtida e isto acontece com maior frequência no seio de processos judiciais que julgam matérias relacionadas com o imposto subjacente ao

⁵¹ Como refere Martins (2004, p.442-443) o princípio do efeito direto consubstancia-se na “susceptibilidade de invocação de uma norma comunitária, por parte daquele a quem essa norma confere direitos ou obrigações, num tribunal nacional ou perante qualquer autoridade pública, quer essa norma tenha sido transposta, quer não, por parte do Estado”. Densificando este conceito, podemos falar em efeito direto vertical “quando o particular invoca a norma comunitária nas relações que estabelece com o Estado ou com qualquer entidade pública, isto é, nas relações jurídico-públicas” e em efeito direto horizontal “quando a norma comunitária é invocada nas relações jurídico-privadas, ou seja, entre particulares, por qualquer um deles”.

⁵² Conceito adotado por Calderón Carrero (2000, p.257) para fazer referência às pessoas que podem aceder àquelas informações.

procedimento de troca de informações. Refira-se, porém, que para haver transmissão das informações, é imperioso que não se levante qualquer tipo de objeção por parte da autoridade competente do Estado-Membro que presta as informações

De salientar o número 3 do artigo 31º do Regulamento nº 2073/2004 do Conselho, o número 4 do artigo 7º da Diretiva 77/799 CEE do Conselho, o número 3 do artigo 16º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, o número 4 do artigo 41º do Regulamento nº 1798/2003 do Conselho e o número 4 do artigo 55º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho, que vem viabilizar as trocas triangulares de informações, isto é, a divulgação a um terceiro Estado-Membro da informação que um Estado-Membro obteve de um outro Estado-Membro, pretendendo-se, desta forma, uma maior eficiência e eficácia no âmbito do exercício das atividades das várias administrações fiscais nacionais.

O consentimento prestado pela autoridade competente do Estado-Membro que forneceu as informações é quesito a verificar-se para possibilitar as trocas triangulares de informações entre os Estados-Membros, como depreendemos do conteúdo da Diretiva 77/799/CEE do Conselho. O que não acontece no âmbito do Regulamento nº 2073/2004 do Conselho, da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, do Regulamento nº 1798/2003 do Conselho e do Regulamento nº 904/2010 do Conselho, em que há uma obrigação por parte da autoridade do Estado-Membro que recebeu em primeiro lugar as informações de avisar a autoridade que lhe transmitiu as informações, que é sua intenção divulgá-las a um terceiro Estado-Membro, sendo que, perante isto a autoridade que *ab initio* disponibilizou as informações poderá recusar-se a partilhar tais informações com esse terceiro Estado-Membro, o que podemos constatar na Diretiva 2011/16/UE do Conselho, ou sujeitar a partilha de informações ao seu consentimento prévio. Releva aqui uma preocupação em que o Estado-Membro, que poderá, repita-se, recusar ou sujeitar ao seu avale prévio as informações, em controlar os circuitos feitos pelas informações transmitidas e ainda de proteção de direitos e garantias dos sujeitos passivos em sede de procedimentos de troca de informações fiscais.

Como preceitua o número 1 do artigo 31º do Regulamento nº 2073/2004 do Conselho, o número 1 do artigo 7º da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, o número 1 do artigo 16º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho e o número 1 do artigo 55º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho, as informações obtidas por um terceiro Estado-Membro, no seio de uma troca triangular de informações, encontram os mesmos limites que encontrariam no caso do intercâmbio de informações diretas entre dois Estados-Membros.

3.2.3. Limites à Troca de Informações

Para além dos múltiplos princípios supra expostos que norteiam o procedimento de troca de informações fiscais, apresentam-se-nos limites vários no que ao conteúdo das informações fiscais concerne, assim são eles: os segredos comerciais, industriais ou de um processo comercial; os segredos profissionais e ainda a ordem pública, os quais se encontram previstos no número 5 do artigo 30º do Regulamento 2073/2004 do Conselho, no número 2 do artigo 8º da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, no número 4 do artigo 17º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, no número 4 do artigo 40º do Regulamento nº 1798/2003 do Conselho e no número 4 do artigo 54º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho

Os Estados-Membros poderão, com base nos limites a troca de informações, eximir-se de prestar informações fiscais. Quando se tratar de informações que impliquem a comunicação de factos relativos ao segredo profissional, comercial, industrial, ou de um processo comercial assim como informações contrárias à ordem pública, os Estados-Membros não têm de as transmitir.

Ainda assim, caberá, em última instância, aos Estados-Membros decidir se e em que medida a respetiva autoridade competente deverá ou não trocar informações com outro Estado-Membro, ainda que as informações em causa sejam suscetíveis de violar segredos comerciais, industriais, profissionais ou de um processo comercial, ou sejam contrárias à ordem pública. Fica esta decisão ao livre arbítrio de cada Estado-Membro, constatamos, pois, que não estamos face a limites absolutos que impeçam a troca de informações entre os Estados-Membros.

Num cenário marcado pela globalização económica, em que a tónica do contexto internacional assenta na liberdade de empreender, na livre concorrência e inexistência já de fronteiras aos produtos transacionáveis, torna-se imperioso que, nos meandros do exercício das atividades empresariais, comerciais ou industriais, não se violem os segredos inerentes às suas práticas aos concorrentes. Só da presente forma os empresários conseguirão preservar a sua capacidade lucrativa e vantagens competitivas face aos concorrentes na mesma atividade (Pereira, 2011, p.60).

O objetivo de se implementarem limites ao intercâmbio de informações fiscais inter-Estados é o de salvaguarda ao sector empresarial do Estado-Membro prestador da informação solicitada. De facto, através dos limites impostos à transmissão das informações que encerrem os referidos segredos, e que tenham sido dados a conhecer pelos contribuintes à própria Administração fiscal, consegue-se que os mesmos não sejam descobertos por terceiros e,

logo, que estes não os utilizem para finalidades diferentes das fiscais. Para Calderón Carrero (2000, p.194), o verdadeiro alcance e razão de ser desta disposição radica na proteção dos interesses dos contribuintes afetados, isto é, a salvaguarda do seu “*profit earning capacity*”, intrinsecamente ligada à preservação da área reservada para a empresa⁵³.

Ora, servindo-nos do parágrafo 19.2 dos Comentários ao artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE, para percebermos em que consiste, afinal, o segredo comercial ou industrial, refere-se no citado parágrafo que se trata de factos ou circunstâncias “de importância económica considerável, que podem ser explorados na prática, e cujo uso indevido seja suscetível de causar graves danos (por exemplo, ocasionar graves dificuldades financeiras).” Porque, de resto, não se diz em lado algum o que se entende por segredo comercial, segredo industrial e segredo de um processo comercial.

Pelo que serão os instrumentos jurídicos europeus a solucionar aqui a falta de definição dos conceitos, atribuindo-lhes uma interpretação uniforme e autónoma.

Por conseguinte, os conceitos de segredo comercial, industrial ou de um processo comercial são, todos eles, segredos empresariais, visando a salvaguarda de atividades económicas encetadas pelos Estados-Membros.

Por esta via, estaremos face a um segredo profissional quando determinada informação subjacente ao exercício da atividade económica empresarial encerre valor económico e se mostre confidencial, secreto, suscetível de gerar vantagem competitiva se se revelar ao adversário.

Nesta medida, a autoridade competente do Estado-Membro a quem se solicitou a informação irá avaliar se, no seio de um procedimento de troca de informações fiscais, a transmissão da informação em causa excede os limites do segredo comercial, do segredo industrial ou do segredo do processo comercial para ser divulgada ao Estado-Membro requerente da mesma, porquanto detendo a informação, só essa autoridade a domina.

Um papel crucial é ainda atribuído ao sujeito passivo, no âmbito do Estado-Membro a quem a informação é pedida, na medida em que, conjuntamente com a Administração fiscal, deverá decidir, caso a caso, se existe segredo comercial, industrial ou de um processo industrial, devido ao facto de nem sempre as Administrações fiscais estarem preparadas para, naquele

⁵³ Na mesma linha de pensamento, Terra e Wattel (2008, p.675) afirmam o seguinte: “*This exception is aimed at protecting the legitimate competitive interests of the undertakings concerned, but also at protecting Member States’ economies against economic espionage.*” Numa diferente perspectiva analítica, Borja Sanchis (2005, p.100) diz que “*este límite es principalmente una garantía más de los intereses políticos de los Estados y una muestra de la desconfianza existente entre ellos cuando se acude a esta modalidad de asistencia administrativa.*”

caso específico, poderem afirmar se se encontram face ao segredo empresarial, nem sequer, as mais das vezes, conhecem o processo de funcionamento interno da empresa em causa. É na decisão tomada pela Administração fiscal que o contribuinte intervém, de modo a analisar os aspetos ínsitos à informação a ser divulgada que possam, de alguma forma, interferir com os seus segredos empresariais (Calderón Carrero, 2000, p.209-213).

O contribuinte integra o procedimento com vista a agilizar e não a dificultar a troca de informações entre os Estados-Membros, daí o seu direito a ser ouvido quando dúvidas surjam acerca da existência ou não de segredo empresarial na divulgação de informações fiscais.

Compulsados os segredos comerciais, industriais ou atinentes a um processo comercial, analisemos agora o segredo profissional.

A verdade é que quando estejamos perante a transmissão de informações fiscais que possa implicar a revelação de segredos profissionais, a autoridade competente do Estado-Membro que possua essas informações poderá não a difundir à autoridade competente de um outro Estado-Membro.

Também o segredo profissional, e à semelhança do que acontece com os outros segredos, não é explicitado qual o seu alcance. A doutrina aqui entende que a proteção conferida ao segredo profissional inclui somente as informações secretas ou confidenciais conseguidas no exercício de uma atividade profissional, com valor económico para terceiros, pretendendo-se um critério interpretativo utilizado, de forma uniforme, pelos Estados-Membros. A este respeito, refere Giner (2008, p.110), a comunicação será confidencial quando o cliente tenha motivos razoáveis para esperar que a mesma se mantenha em segredo.⁵⁴

De referir, porém, a existência de múltiplos aspetos, será o caso do conteúdo dos vários segredos acima explicitados e em que medida os mesmos são protegidos ou não explicitados pela legislação europeia ou esclarecer quais as atividades profissionais que estão abrangidas pelo segredo profissional, que não são tratados pela legislação europeia, pelo que teremos de socorrer-nos das normas jurídicas nacionais, da legislação interna de cada Estado-Membro. Como se mencionou em sede própria quanto aos segredos comerciais, industriais ou de um processo comercial, também no âmbito do segredo profissional podemos constatar que é a autoridade competente do Estado-Membro a quem a informação foi pedida quem decide se

⁵⁴ Calderón Carrero (2000, p.218) considera que são equiparados “los «secretos empresariales» y los «secretos profesionales» a los efectos de la protección otorgada frente al intercambio de información, pese a que ambas instituciones presenten fundamentos y perfiles distintos. Con ello se pretende extender e igualar la protección otorgada a las empresas por la cláusula de «secretos empresariales» a las personas físicas que lleven a cabo actividades profesionales.”

divulgar determinada informação é já violar o próprio segredo profissional (Pereira, 2011, p.64).

Ora, quanto aos profissionais cujas atividades se encontram abrangidas pelo segredo profissional, as opiniões dividem-se no direito interno de cada Estado-Membro sobre quais os profissionais a considerar. O que se tem verificado é que os países têm optado por Advogados, Solicitadores, Auditores, Contabilistas, entre outros menos escolhidos. Rosenbuj (2004, p.89) escreve o seguinte quanto ao segredo profissional dos advogados: “o privilégio de confidencialidade entre advogado e cliente é focado na defesa legal em sentido amplo. Em contraste, nenhum privilégio serve para recusar a troca de informações quando um profissional participe no planeamento ou execução de operações económicas, financeiras, comerciais, operações jurídicas (criação de sociedades e entidades) ou representativas”.

Note-se ainda que a proteção que é dada aos segredos profissionais serve precisamente para evitar que as trocas de informações fiscais entre os Estados-Membros sejam dificultadas, mas pelo contrário, é intenção que as mesmas sejam agilizadas.

O sigilo bancário poderá ser entendido enquanto um tipo de segredo profissional, como dispõem o número 2 do artigo 18º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho e o número 5 do artigo 54º do Regulamento (UE) nº 904/2010 do Conselho, os quais informam que a autoridade competente do Estado-Membro requerido não se pode eximir de prestar determinada informação só porque qualquer instituição bancária ou financeira a possui. Assim, podemos dizê-lo, a informação ínsita ao sigilo bancário não é pois segredo profissional (Moura, 2007, p.148).

Por último, temos a ordem pública, enquanto limite também ao intercâmbio de informações fiscais inter-Estados-Membros. Tal limite faz com que, se se verificar que a transmissão de informação é contrária à ordem pública, os Estados-Membros possam recusar-se a divulgá-la. Contudo, o presente limite à troca de informações, porque vago e impreciso, suscita dúvidas. Desde logo, importa clarificar os quesitos para que tal limite possa estar em causa, por outro lado, a sua imprecisão faz com que os Estados-Membros possam optar por não revelar a informação a outros Estados-Membros e isto na medida em que cada Estado atribui um alcance diferente ao limite ordem pública, que não é passível de ser questionado pelos restantes. Contudo, como afirma Rosembuj (2004, p.101) os Estados-Membros não podem colocar em crise o conteúdo da ordem pública europeia que são os valores comuns de respeito pelos direitos humanos e os princípios de uma sociedade democrática. Este respeito pela dignidade humana, o Estado de direito, o pluralismo, a não discriminação são os valores sobre

os quais assenta a sociedade democrática, a ordem pública europeia. São princípios que inspiram a atividade pública, incluindo, naturalmente, o correspondente a questões tributárias. O limite, ora objeto de análise, tem lugar quando a prestação de informações desrespeite princípios e valores subjacentes ao ordenamento jurídico ou atente contra os interesses do próprio Estado ou dos sujeitos, assim deverá ser recusada a divulgação de tais informações. O mesmo deverá suceder se forem aplicáveis sanções ou penas excessivas a determinado sujeito passivo ou se ponha em causa a sua vida, caso em que, mais uma vez, a transmissão de informação deve ser proibida (Calderón Carrero, 2000, p.221-223 e Giner, 2008, p.112-113)

3.3. A Troca de Informações Fiscais em Portugal

Cremos que, quanto a este ponto, Portugal já não se encontra, como outrora, em estado latente. Pelo contrário, muitas têm sido as iniciativas neste âmbito, sempre numa tentativa de combate à fraude e evasão fiscais.

A circunstância de Portugal ser membro da União Europeia, da OCDE e de outras organizações internacionais torna o nosso país, por participar ativamente nesses contextos, especialmente permeável aos desenvolvimentos que aí se têm feito sentir. Isto leva a que muitas das evoluções que ocorrem internamente no que respeita à matéria em análise tenham, na maior parte dos casos, uma origem externa. Ora, essa circunstância limita, em termos de originalidade, qualquer análise que se possa fazer da cooperação administrativa em matéria fiscal a nível nacional, dado que muitos dos desenvolvimentos de que se pode dar nota são comuns a outros países, especialmente se forem membros da UE (Ribeiro, 2012, p.233).

Os acordos sobre troca de informações são de maior importância para compensar as limitações impostas pelo princípio da territorialidade que impede os Estados de levar a cabo investigações e auditorias no território de outros Estados. Tendo como base o Acordo Modelo Relativo à Troca de Informações em Matérias Fiscais da OCDE de 2002, Portugal concluiu acordos sobre troca de informações com Andorra, Anguilla, Antígua e Barbuda, Belize, Bermuda, Ilhas Cayman, Dominica, Gibraltar, Guernsey, Ilha de Man, Jersey, Libéria, Saint Kitts e Nevis, Ilhas Turks e Caicos e Ilhas Virgens Britânicas (Ribeiro, 2012). Estes acordos preveem não só a troca de informações mediante pedido mas também a troca automática e espontânea de informações (Arnold, 2010). Permitem, ainda, que investigações relativas aos impostos tenham lugar no território do Estado ao qual é solicitada a informação.

É ainda de referir o facto da autoridade tributária portuguesa poder aceder ao pedido de troca de informações com os seus parceiros servindo-se, para tal, dos poderes e fontes internas de

que dispõe. Assim, a interpretação do direito interno por parte da autoridade tributária portuguesa baseia-se nas suas normas constitucionais e, segundo a Constituição da República Portuguesa, a obrigação da troca de informações resulta, de forma direta, dos preceitos dos tratados fiscais e/ou acordos internacionais celebrados por Portugal, assim como de instrumentos jurídicos internacionais que têm também aplicação direta no direito interno português, porquanto se encontram ratificados e publicados, é este, aliás, o alcance do artigo 8º da Lei Fundamental. Não esqueçamos que o nosso país tem obrigações para com outras jurisdições, no âmbito da celebração de acordos internacionais versando sobre a temática em causa, os quais devem ser cumpridos, devendo Portugal lançar mão de todos os meios ao seu alcance para os tornar efetivos e isto na estrita medida em que os tratados internacionais estão acima do Direito interno.

Se estivermos perante a troca de informações entre Portugal e qualquer um dos Estados-Membros da União Europeia, o acesso à informação por parte de Portugal para atender ao solicitado pelo Estado-Membro requerente da informação, dever-se-á efetuar mediante as modalidades e no âmbito dos limites consagrados no direito interno no que respeita ao apuramento dos tributos, sendo que a autoridade portuguesa competente deverá proceder, para o efeito, como se estivesse a agir por conta própria ou a pedido de outra autoridade nacional.

4. Conclusões e Considerações Finais

Após a análise dos elementos co-constitutivos da problemática em causa, e do estudo empreendido, cumpre-nos, neste sede, evidenciar, ainda que de forma condensada, algumas conclusões e/ou ideias chave que a investigação permitiu reter.

Desta forma, cumpre realçar que a troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia não foi “concebida” por mero acaso, enquadrando-se numa estrutura histórico-jurídica envolvente.

Não podemos deixar de mencionar o grande passo legislativo que se operou nos meandros da implementação das diversas Directivas e Regulamentos existentes como momento chave que veio reforçar em muito o artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE. Assim, todas as informações previsivelmente relevantes devem agora ser trocadas entre os diversos Estados, sendo certo que se preveem três tipos de troca de informações: a pedido, espontânea e automática, o que serve os propósitos da própria Administração Tributária.

Por outro lado, eis de louvar a reunião do G20 de Abril de 2009, a qual limita o uso da barreira do sigilo bancário e incita as jurisdições que o praticam a flexibilizar as suas

legislações. Resultou num movimento geral de luta pela transparência, cooperação e troca de informações entre os Estados, despoletando um conjunto de iniciativas promovidas pelo G8 e G20, OCDE, União Europeia e Comissão Europeia.

Cumpra também sobrelevar o papel da Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em matéria fiscal da OCDE enquanto principal instrumento jurídico multilateral em vigor nesta matéria, que admite que os Estados membros e não-membros da OCDE possam tornar-se Partes na Convenção. Com efeito, a Convenção prevê uma troca completa de informações a pedido do Estado requerente em vários domínios de tributação e relativamente aos residentes dos Estados partes, com o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscais e contribuir para uma melhor aplicação das normas fiscais nacionais.

No mesmo sentido, se apresenta o papel da UE e da Comissão Europeia. A final, o esforço desenvolvido implicou que se servissem designadamente de diretivas relativas à assistência mútua por parte das autoridades competentes dos Estados membros, aplicando-a em sede de tributação dos impostos diretos e alargando-a ao imposto sobre o valor acrescentado. Outras iniciativas passaram pela realização de relatórios, através dos quais foi possível apresentar os dados em concreto que nos dão conta da desejável fiscalização, a par de meios informáticos capazes, os quais viabilizam um eficiente cruzamento de dados e concomitante troca de informações.

Como pudemos constatar, também os princípios analisados, referentes ao procedimento de troca de informações, permitem balizar a forma como os Estados-Membros empreendem as trocas de informações fiscais, entre si, nas suas diversas modalidades, sendo certo que, como vimos, os mesmos deverão respeitar limites vários no que ao conteúdo das mesmas concerne. Assim, deverá ser recusada a prestação de informações quando estas encerrem designadamente segredos comerciais, industriais ou de um processo comercial, bem como aquelas informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública.

Também Portugal, enquanto membro ativo da União Europeia, da OCDE e de outras organizações internacionais, é especialmente permeável aos desenvolvimentos que no âmbito da troca de informações se têm feito sentir.

A troca de informações passa, então, pelo incremento de sistemas informáticos capazes e pelo desenvolvimento de formulários eletrónicos, permitindo uma maior celeridade e exigência em termos de prazo de resposta. Torna-se ainda premente a utilização de uma língua única, que poderá ser o inglês, não obstante a verificação de dificuldades de expressão, a morosidade e os custos com traduções e pessoal técnico especializado.

Ademais, uma cooperação eficiente pressupõe o suprir de desconfianças e/ou ressentimentos que os países possam sentir relativamente à questão da troca de informações, o que requer um esforço por parte dos Estados nesse sentido, dando-se prioridade a uma sã convivência entre os mesmos, a par da entreaajuda, de forma a evitar que a falha de um país comprometa o esforço de todos os outros.

Referências Bibliográficas:

- Amorim, José de Campos (2012). A Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal da OCDE. II Congresso de Direito Fiscal. Vida Económica.
- Arnold, Brian J. (2010). Tax havens “coming on from the cold” a sign of changing times?, *in* Bulletin for International Taxation, November, 546.
- Azevedo, Patrícia Anjos (2011). O princípio da transparência e a troca de informações entre administrações fiscais. Tese de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade do Porto.
- Azevedo, Patrícia Anjos (2012). Trocas de informações entre administrações fiscais: desenvolvimentos recentes. II Congresso de Direito Fiscal. Vida Económica.
- Borja Sanchis, Adoración (2005). La asistencia administrativa en materia de liquidación tributária en la Unión Europea, Valencia, Editorial Diálogo.
- Broek, Melissa van de (2011). The EU’s preventive AML/CFT policy: asymmetrical harmonization. *Journal of Money Laundering Control*, 14 (2): 170 – 182.
- Calderón Carrero, José Manuel (2000). El intercambio de información entre administraciones tributárias como mecanismo de control de fraude fiscal internacional. *Revista de Derecho Financeiro y de Hacienda Pública*, Volume, 50, nº 258. Madrid. Editorial de Derecho Reunidas. pp. 769 – 802.
- COM (2012) 0351. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros. Bruxelas, 27.06.2012.
- COM (2012) 0722. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho. Plano de acção para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais. Bruxelas, 06.12.2012.
- Fernandes, Eduardo (2010). A concorrência fiscal internacional. *Proelium* nº 13. *Proelium – Revista da Academia Militar*.
- Gonçalves, Ana Cristina Rodrigues (2012). Auxílios de Estado sob a forma fiscal – o caso Açores – Proc. C-88/03. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Instituto Politécnico de Lisboa.
- Giner, Luis Afonso Martínez (2008). La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados, Madrid, Iustel.
- INESC (2012). Fim aos paraísos fiscais: Brasil e o G20 precisam tornar efectivas a transparência e a troca de informação em matéria fiscal. Nota técnica nº178, Maio 2012.

- Machado, Pedro Sousa (2005). Diretiva sobre a Poupança: Aufere juros provenientes de depósitos noutros países?. Newsletter nº 6, Abreu, Cardigos & Associados – Sociedade de Advogados RL Attorneys at Law, Agosto.
- Martins, Ana Maria Guerra (2004). Curso de Direito Constitucional da União Europeia. Coimbra. Almedina.
- Marín, Fernando Fernández (2006). El intercambio de información como asistencia tributária externa del Estado en la Unión Europea, Valência, Tirant lo Blanch.
- Mesquita, Maria Margarida Cordeiro (1993). Troca de informações e cooperação fiscal internacional. A internacionalização da economia e a fiscalidade, Lisboa, DGCI, Centro de Estudos Fiscais, p. 337.
- Mesquita, Maria Margarida Cordeiro (1998). As convenções sobre dupla tributação. Cadernos de Ciência Técnica Fiscal, nº 179. Centro de Estudos Fiscais, Lisboa.
- Morais, Rui Duarte (2006). Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados. Revista OA, Ano 66 – Vol. III – Dez. 2006.
- Moura, Gaetan I. M. Spielmann (2007). Assistência administrativa na troca internacional de informação fiscal. Tese de Mestrado. Coimbra.
- OCDE (1998). Harmful Tax Competition: An emerging global issue. Paris.
- OCDE (2005). Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o património. Comité dos assuntos fiscais da OCDE. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Edições Almedina, S.A., Julho 2005.
- OCDE (2010). Terms of reference to monitor and review progress towards transparency and exchange of information for tax purpose.
- OCDE (2011). Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Statement of outcomes. 4º meeting. Paris, 25-26 October 2011.
- OCDE (2011). Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Tax transparency 2011: report on progress.
- OCDE (2012). Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Information brief. 16 April 2012.
- OCDE (2013). Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Progress report to the G20 leaders: Global Forum update on effectiveness and on-going monitoring. September 2013.
- OCDE (2014). Automatic Exchange of Financial Account Information. Background information brief. May 2014.

- Oliveira, Maria Odete (2008). A troca internacional de informação tributária. Funções e operacionalização. Série Miscelâneas do IDET, nº 5, Coimbra, Almedina, pp. 109 – 135.
- Oliveira, Maria Odete Batista de (2012). O Intercâmbio de Informação Tributária. Almedina.
- O'Shea, Tom (2010). EU adopts recovery of taxes directive, in Tax Analysts, May 10, 475.
- Palma, Clotilde Celorico (2001). A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: novas formas de discriminação fiscal?, Revista Científica e Técnica Fiscal, p. 149 – 171.
- Pereira, Ricardo Jorge Rodrigues (2011). A troca de informações fiscais entre os Estados membros da União Europeia e a tutela jurídica dos contribuintes. Dissertação de mestrado. Mestrado em Direito Tributário e Fiscal. Escola de Direito da Universidade do Minho.
- Pires, José Maria (2002). Elucidário de direito bancário. Coimbra Editora, pág. 472.
- Pires, Rita Calçada (2011). Tributação internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico, Desvendar mitos e construir realidades, Coimbra, Almedina.
- Ribeiro, João Sérgio (2012). Cooperação e troca de informações entre administrações fiscais: o caso português. III Congresso de Direito Fiscal. Vida Económica.
- Schneider, F. (2012). Size and development of the Shadow Economy from 2003 to 2012: some new facts”.
- Teixeira. Glória (2013). Estudo sobre as Infrações Tributárias. III Congresso de Direito Fiscal. Vida Económica.
- Terra, Bem J. M. e Wattel, Petter J. (2008). European Tax Law. Fifth Edition. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International.
- Xavier, Alberto (1997). Direito tributário internacional – tributação das operações internacionais. Almedina. Coimbra, p. 224.

Anexo I:

Artigo 26.º

Troca de informações

1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1º e 2º.
2. Qualquer informação recebida, nos termos do parágrafo 1.º, por um Estado contratante, será considerada secreta do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna desse Estado só poderá ser comunicada às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança de impostos referidos no primeiro período, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.
3. O disposto no número 1e 2 não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de:
 - a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;
 - b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado contratante;
 - c) transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.
4. Se, em conformidade com o disposto neste Artigo, forem solicitadas informações por um Estado contratante, o outro Estado Contratante utiliza os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais. A obrigação constante da frase anterior está sujeita às limitações previstas no número 3, mas tais limitações não devem, em caso algum, ser interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar tais informações pelo simples facto de estas não se revestirem de interesse para si, no respetivo âmbito interno.

5. O disposto no número 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar informações apenas porque estas são detidas por uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

Anexo II:

Quadro 1 – Os 10 elementos fundamentais da transparência e troca de informações para fins fiscais (Fonte: Fórum Global)

A – Disponibilidade de informações

A.1. As jurisdições devem garantir que informações sobre propriedade e identidade de todas as entidades e associações relevantes sejam disponibilizadas para as autoridades competentes.

A.2. As jurisdições devem garantir que registos contábeis confiáveis sejam mantidos para todas as entidades e associações relevantes.

A.3. Informações bancárias devem estar disponíveis para todos os titulares de conta.

B - Acesso à Informação

B.1. As autoridades competentes devem ter o poder de obter e fornecer informação que é objeto de um pedido no âmbito de um acordo de Troca de Informação (EOI) de qualquer pessoa na sua jurisdição territorial que tenha posse ou controle de tais informações.

B.2. Os direitos e as garantias que se aplicam a pessoas na jurisdição solicitada devem ser compatíveis com o intercâmbio de informações eficaz.

C - Intercâmbio de Informações

C.1. Os mecanismos de Troca de Informação (EOI) deverão possibilitar a troca eficaz de informações.

C.2. A rede de jurisdições de intercâmbio de informações deve abranger todos os parceiros (países) relevantes.

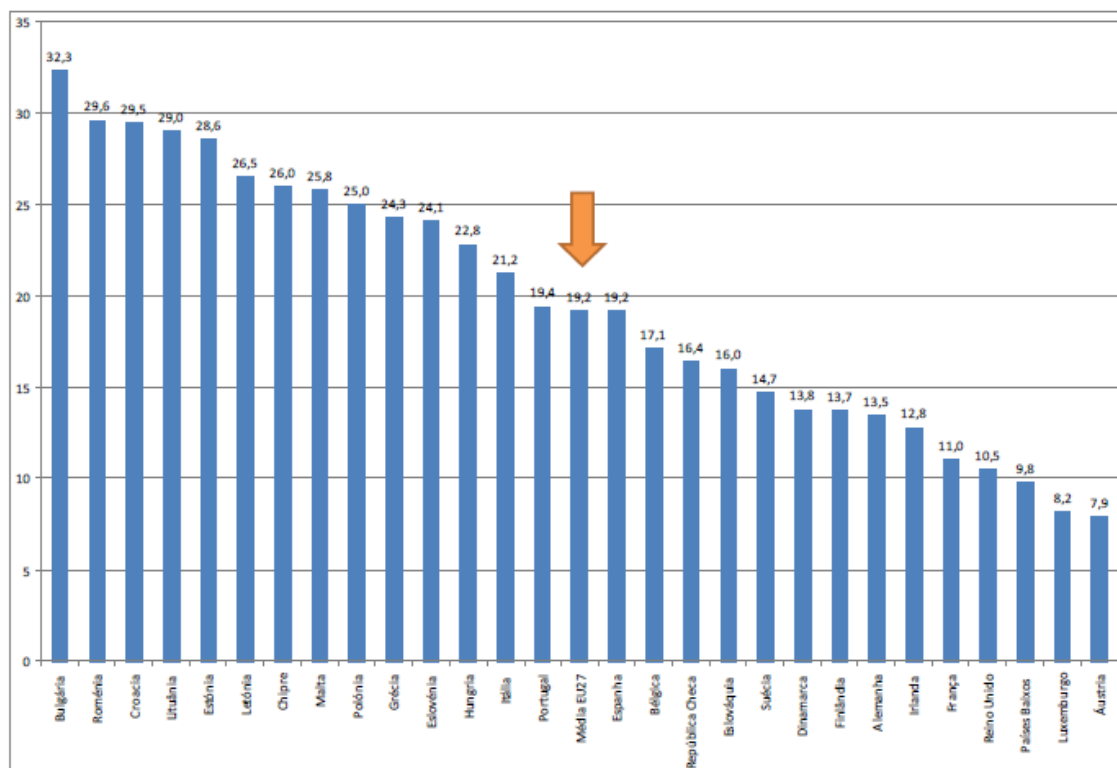
C.3. Os mecanismos das jurisdições para troca de informações devem ter disposições adequadas para garantir a confidencialidade das informações recebidas.

C.4. O intercâmbio de informações deve respeitar os direitos e as garantias de contribuintes e de terceiros.

C.5. A jurisdição deve fornecer informações à sua rede de acordos em tempo útil.

Anexo III:

Gráfico 1 – Dimensão da economia subterrânea estimada em 2011 (% do PIB) (Schneider, 2012)



Fonte: (Schneider, 2012, p.3)